

HELSINGIN KAUPPAKORKEAKOULU
Johtamisen laitos



SUUNNITELMAN MUKAISET POISTOT JA VEROTUS

HELSINGIN
KAUPPAKORKEAKOULUN
KIRJASTO

9306

Yritysjuridiikka
Pro Gradu –tutkielma
Niina Oritsalo k71355-9
Kevät 2004

Hyväksytty Johtamisen laitoksen johtajan päätöksellä 13/4 2004

arvosanalla erinomainen, 80 pistettä

Hätkä Niskakangas ja Kristina Aina

TIIVISTELMÄ

Tämän tutkielman tavoitteena oli selvittää niitä eri syitä, miksi verotuksen poistojärjestelmää tulisi muuttaa. Lähinnä tarkastellaan sitä, mitkä tekijät vaikuttavat uudistustarpeeseen ottaen huomioon ehdotetut kirjanpito- ja osakeyhtiölain säännösmuutokset sekä IAS-tilinpäätöskäytäntö. Tarkoitus oli myös selvittää, miten verotuksen poistojärjestelmää tulisi muuttaa ja millaisia vaikutuksia tällä tulisi olemaan. Keskeistä oli arvioida, miten verotuksen poistojärjestelmää, erityisesti irtaimen käyttöomaisuuden osalta, olisi muutettava niin, että verotuksessa hyväksyttävät poistot vastaisivat kirjanpidon yleisesti sovellettavia taloudelliseen käyttöikään perustuvia poistoja.

Nykyiselle EVL:n mukaiselle poistojärjestelmälle kohdistuu muutospaineita usealta eri suunnalta. Kirjanpidon ja verotuksen poistolaskennan erot ovat olennaisia tekijöitä verotuksen poistojärjestelmän uudistuksen taustalla. Kansallisesta näkökulmasta katsottuna verotuksen ja kirjanpidon erilaisten poistosäännösten vuoksi syntyy jaksotuseroja, kuten poistoeroa ja hyllypoistoja, jotka aiheuttavat seuraamisongelmia. Keskeinen lainkohta verotuksen ja kirjanpidon sidonnaisuutta tarkasteltaessa on EVL 54 §, minkä tarpeellisuudesta on käyty paljon keskustelua oikeuskirjallisuudessa. Verotuksen ja IAS/IFRS-standardeihin perustuvien tilinpäätösmääräyksien erojen vuoksi nykyisiä verosäännöksiä on arvioitava uudelleen. Lisäksi osakeyhtiölaki muutosehdotuksen voitonjakosäännökset eivät ole verottajan näkökulmasta hyväksyttäviä. Tähän kehitykseen tullaan myös verotuksessa varmasti reagoimaan.

Maamme hallitus on 13.11.2003 todennut uudistavansa yritysverotusta Suomen verojärjestelmän kansainvälisen kilpailukyvyyn vahvistamiseksi. Poistojärjestelmää on tarkoitus arvioida erikseen vuoden 2004 aikana. Valtiovarainministeriö on asettanut kaksi eri verotyöryhmää, Jääskeläisen ja Arvelan työryhmän, joissa molemmissa on arvioitu verotuksen poistojärjestelmän uudistamista. Molempien työryhmien muistioden merkitys on keskeinen uudistusta tarkasteltaessa. Suunnitteilla oleva verotuksen poistojärjestelmä, jota hallitus arvioi vielä vuonna 2004, perustuu Arvelan työryhmän esitykseen.

Nykyisen verotuksen poistojärjestelmän ongelmakohdat huomioon ottaen irtaimen käyttöomaisuuden poistojärjestelmää olisi muutettava siten, että verotuksessa hyväksyttävät poistot vastaisivat mahdollisimman pitkälle kirjanpidon sumu-poistoja. Uudistuksella olisi merkittäviä taloudellisia vaikutuksia. Verotuksessa hyväksyttävien poistojen kirjanpitosidonnaisuus ja pakollisuus verotuksessa aidosti yhdenmukaistavat järjestelmiä, mutta samalla muutoksella on joitakin huomattavia heikennyksiä nykyiseen verotuksen poistojärjestelmään verrattuna. Muutos poistaisi yritysten tuloksentasausmahdollisuuden sekä heikentäisi yritysten investointihalukkuutta. Näiden syiden vuoksi myös yritysverotus kiristyy. Erityisesti pienissä ja keskisuurissa yrityksissä poistouudistus toisi mukanaan tarpeen nykyistä selvästi yksityiskohtaisemman seurantajärjestelmän luomiseen. Muutos koskisikin merkittävästi valtaosaa yrityksistä. Esitetyistä syistä johtuen poistojärjestelmän muutosta ei tulisi vielä toteuttaa. Verotuksen poistojärjestelmän uudistaminen edellyttää vielä laajaa jatkotyötä.

Avainsanat:

Suunnitelman mukaiset poistot, poisto, yritysverotus, irtain käyttöomaisuus, IAS

SISÄLLYSLUETTELO

1	JOHDANTO.....	1
1.1	Tutkielman tavoite ja rajaukset.....	1
1.2	Poistot jaksotuksen ongelmana.....	3
1.3	Ruotsin poistojärjestelmä.....	4
2	POISTOJÄRJESTELMÄN UUDISTAMISTYÖRYHMIEN MUISTIOT	6
2.1	Jääskeläisen työryhmä	6
2.2	Arvelan työryhmä	9
3	NYKYISEN POISTOJÄRJESTELMÄN MUUTOSTARVE	10
3.1	Jääskeläisen työryhmän näkökulma	11
3.2	Arvelan työryhmän näkökulma	12
3.3	Kirjanpidon suhde verolainsäädäntöön.....	14
3.4	Jaksotuseron aiheuttamat ongelmat	20
3.4.1	Poistoero.....	20
3.4.2	Hyllypoistot.....	24
3.5	Tuloutusongelma	25
3.6	Verotuksen ohjaava vaikutus.....	26
3.6.1	Pienet kirjanpitovelvolliset.....	30
3.7	IAS on haaste verolainsäädännölle	35
3.7.1	IAS-normien suhde verolainsäädäntöön	37
3.7.2	Uudelleenarvostus	38
3.7.3	Poistot.....	40
3.7.4	Säilytetäänkö verotuksen ja kirjanpidon yhteys?	42
3.8	Osakeyhtiölain uudistuksen vaikutukset.....	47
3.9	Onko nykyinen verotuksen poistojärjestelmä kestävä?	54
4	RATKAISUVAIHTOEHDOT JA VAIKUTUKSET	55
4.1	Minkälainen on hyvä poistojärjestelmä?	55
4.2	Verosidonnaisuuden säilyttäminen?	60
4.3	Siirtymäsäännökset	62
4.4	Toimiiko uusi poistojärjestelmä käytännössä?	63
4.4.1	Pienet kirjanpitovelvolliset.....	68
4.4.2	Tuloksentasausmahdollisuus ja investoinnit	71
4.4.3	Verohallituksen näkökulma.....	73
5	JOHTOPÄÄTÖKSET	74

LÄHTEET

KÄYTETYT LYHENTEET

1 JOHDANTO

1.1 Tutkielman tavoite ja rajaukset

Tässä tutkielmassa on tarkasteltu nykyistä verotuksen irtaimen käyttöomaisuuden poistojärjestelmää ja sen merkitystä ja siihen liittyviä muutospaineita. Nykyinen EVL:n mukainen poistojärjestelmä perustuu 1960- ja 1970-luvulla vallinneeseen ajatteluun. Verotuksen poistojärjestelmää on sen käyttöönottovaiheessa perusteltu sillä, että se oli hyvän kirjanpitoavan mukainen ja vastasi tuolloin meno-tulo-teoriaa. Nykyisin kirjanpidon poistosäännökset ovat kuitenkin eriytyneet EVL:n lähtökohdista. Verotuksen ja kirjanpidon erot ovat keskeisiä tekijöitä tällä hetkellä suunnitteilla olevan verotuksen poistouudistuksen taustalla. Nyttemmin vuoden 2003 eduskuntavaalien jälkeen muodostetun uuden hallituksen ohjelmaan sisältyy merkittäviä hankkeita yritys- ja pääomaverotuksen kehittämistä vuosina 2004 – 2007. Verotuksen poistojärjestelmä on myös yksi kehityskohteista.

Maamme hallitus on todennut 13.11.2003 uudistavansa yritysverotusta Suomen verojärjestelmän kansainvälisen kilpailukyvyn vahvistamiseksi. Poistouudistuksen sisältöön hallitus ei ole vielä ottanut kantaa. Poistojärjestelmää on tarkoitus arvioida erikseen vuoden 2004 aikana, kun verotuksen suhdetta kirjanpitoon joudutaan pohtimaan uudelleen IAS/IFRS-standardien tultua pakollisina voimaan pörssiyhtiöille vuoden 2005 alusta lähtien. Keskeistä poistouudistusta arvioitaessa on se, ettei nykyinen EVL:n poistojärjestelmä toimi IAS-ympäristössä. Nykyisen hallituksen ohjelmaan kuuluu myös tavoite toteuttaa osinkojen ainakin osittainen kahdenkertainen verottaminen. Tämä mahdollistaa periaatteessa verottamatta jääneiden varojen jakamisen, mikä ei ole verottajan näkökulmasta perusteltua. Täten ehdotus osakeyhtiölakimuutoksesta asettaa paineita myös verolainsäädännön muuttamiselle.

Yritys- ja pääomaverouudistuksen yksityiskohtainen sisältö on vielä eräiltä keskeisiltä osin hämärän peitossa. Aikataulujen osalta varmaa on, että muutosten pääosan on tarkoitus tulla voimaan vuonna 2005. Muutosten saattaminen voimaan vuodesta 2005 alkaen tarkoittaa sitä, että muutoksia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2005 toimi-

tettavassa verotuksessa, tosin hallitus ei ole vielä tätäkään päättänyt, mutta yleensä muutokset ovat tulleet voimaan tällaisella periaatteella.

Tämän tutkielman tavoitteena on selvittää niitä eri syitä, miksi verotuksen poistojärjestelmää tulisi muuttaa. Lähinnä tarkastellaan sitä, mitkä tekijät vaikuttavat uudistustarpeeseen. Näiden lisäksi työssä arvioidaan ratkaisuvaihtoehtoja ja niiden vaikutuksia. Tarkoitus on selvittää, minkälainen olisi hyvä poistojärjestelmä sekä minkälaisia vaikutuksia muutoksella tulisi olemaan. Uudistuksen tarkoitus on pyrkiä muuttamaan poistojärjestelmää nykyistä toimivammaksi.

Valtiovarainministeriö on asettanut kaksi eri verotyöryhmää, joissa molemmissa on käsitelty verotuksen poistojärjestelmän uudistamista. Vuonna 1995 Jääskeläisen työryhmä julkaisi varaus- ja poistojärjestelmän uudistamista käsittelevän muistion. Tämän jälkeen vuonna 2002 Arvelan työryhmä julkaisi kilpailukykyiseen verotukseen tuloverotuksen kehittämistyöryhmän muistion. Molemmat työryhmät ovat raporteissaan arvioineet nykyistä poistojärjestelmää sekä antaneet ehdotuksensa uudeksi poistojärjestelmäksi. VVM:n verotyöryhmien julkaisujen merkitys on olennainen uudistusta arvioitaessa. Suunnitteilla oleva verotuksen uusi poistojärjestelmä, jota hallitus arvioi myöhemmin vielä tänä vuonna, perustuu Arvelan työryhmän esitykseen.

Varsinaisten kansallisten näkökulmien lisäksi tässä tutkielmassa on verotuksen poistojärjestelmän kehittämistarvetta tarkasteltu vertaamalla Suomen poistomenettelyä Ruotsin vastaavaan. Tarkoitus on luoda lyhyt kansainvälinen katsaus Ruotsin poistojärjestelmän periaatteista.

Tutkielmassa on tarkasteltu eri näkökulmia verotuksessa vähennettävien poistojen lähentämiseksi kirjanpidon käyttöomaisuuden taloudellisen pitoajan mukaisesti määräytyviin poistoihin. Pääpaino on EVL 30 §:n tarkoittamalla irtaimella käyttöomaisuudella ja siihen liittyvillä poistoilla. Työn ulkopuolelle on jätetty elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin sisältyvät verohuojennuspoistot ja erityislainsäädäntöön perustuvat veronhuojennuspoistot. Samoin myös muut erityispoistot on rajattu työn ulkopuolelle.

1.2 Poistot jaksotuksen ongelmana

Nykyiselle EVL:n mukaiselle poistojärjestelmälle aiheutuu muutospaineita usealta eri suunnalta. Kirjanpidon ja verotuksen poistolaskennan erot ovat keskeisiä tekijöitä verotuksen poistojärjestelmän uudistuksen taustalla. Verotuksen ja kirjanpidon erilaisten poistosäännösten vuoksi syntyy jaksotuseroja, kuten poistoeroa ja hyllypoistoja, jotka aiheuttavat seuraamiongelmia. Irtaimen käyttöomaisuuden luovutusvoittojen käsittely verotuksessa ja kirjanpidossa poikkeaa myös toisistaan. Kirjanpidossa sovelletaan suoraa tuloutusta sinä verovuonna, kun käyttöomaisuus myydään. Verotuksessa puolestaan käytäntönä on epäsuora tuloutusmenetelmä. Todellisen verotuksellisen hankintamenon selvittäminen on mahdotonta menojäännöspoistomenetelmän vuoksi. Näiden syiden vuoksi hankintamenon erilainen käsittely verotuksessa ja kirjanpidossa aiheuttaa erityisesti teknisiä ongelmia.

Verotukselliset seikat saattavat ohjata liikaa tilinpäätöksen laatimista siten, että verosuunnittelulla pyritään vaikuttamaan verotettavan tulon määrään. KPL:n mukaisen virallisen tilinpäätöksen tulee kuitenkin antaa oikeat ja riittävät tiedot yrityksen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tämä KPL:n edellyttämä tavoite vaarantuu, mikäli tilinpäätösratkaisut tehdään puhtaasti veronäkökohtia painottaen. Oleellinen merkitys on näin verotuksen ohjaavalla vaikutuksella. Keskeisenä lainkohtana verotuksen ja kirjanpidon sidonnaisuutta tarkasteltaessa on EVL 54 §. Nytemmin ko. lainkohdan tarpeellisuus on herättänyt paljon keskustelua. Lähinnä on arvioitu poistojen kirjanpitosidonnaisuuden tarpeellisuutta. Lisäksi IAS/IFRS-standardit ovat luoneet entisestään paineita verotuksen poistojärjestelmän uudistamiselle. Verosäännöksillä ja kansainvälisillä tilinpäätösstandardeihin perustuvilla tilinpäätösääräyksillä on nykyisin paljon eroja. Merkittävin harkittavaksi tuleva asia IAS-ympäristössä on se, säilytetäänkö verotuksen ja kirjanpidon yhteys vai eriytetäänkö kirjanpito ja verotus ainakin osittain toisistaan.

Osakeyhtiölainsäädännön muutosehdotuksen voitonjakosäännökset eivät ole verottajan näkökulmasta hyväksyttäviä. Tämä johtuu siitä, että käytännössä uudistuksen voimaantultua yhtiöstä voitaisiin jakaa sellaisia varoja, joita ei ole lainkaan verotettu. Tällainen tilanne on ongelmallinen verottajan näkökulmasta. Täten verotuksessa tähän kehitykseen

tullaan varmasti reagoimaan. Verotuksen ja kirjanpidon erojen lisäksi suunnitteilla olevat kirjanpito- ja osakeyhtiösäännösten muutokset aiheuttavat keskeisiä muutospaineita nykyiselle verotuksen poistojärjestelmälle. Näiden seikkojen pohjalta tässä työssä arvioidaan verouudistuksen tarvetta ja lähtökohtia. Uudistukset on tarkoitus toteuttaa lähivuosien aikaa, joten verotusta koskevilla ratkaisuilla on kiire.

1.3 Ruotsin poistojärjestelmä

Keskeiset tuloverolait Ruotsin aineellisen tuloverotuksen kannalta ovat Kommunalskattelagen 1928:370, KL eli kunnallisverolaki ja Lagen om statlig förmögenhetsskatt 1997:323, SIL eli valtion tuloverolaki. Verotuksellisia seuraamuksia voidaan johtaa myös kirjanpitolaista Bokföringslagen 1976:125, BFL, joka sisällöltään vastaa lähtökohdaisesti Suomen kirjanpitolakia. Osakeyhtiölaki eli Aktiebolagslagen 1975:1385 on myös keskeinen verotuksen kannalta.

Poistotapa riippuu Ruotsin verotuksessa siitä, liittyykö poistettava kohde kiinteistön (fastighet) vai muun irtaimen käyttöomaisuuden (maskiner och inventarier) käsitteen piiriin. Ruotsissa verovelvolliset voivat tietyissä rajoissa valita irtaimen käyttöomaisuuden hankintamenoon sovellettavan poistomenetelmän. KL:ssa on erikseen säännökset siitä, miten käyttöomaisuuden poistot tulee Ruotsin tuloverotuksessa määrätä. Vastaavalla tavalla kuten Suomessa poistopohjana on hyödykkeen hankintameno.¹

Ruotsin käytännön mukaista poistojen verotuksellista vähennyskelpoisuutta muun irtaimen käyttöomaisuuden osalta on tarkasteltava hieman eri tavalla kuin Suomen vastaavaa järjestelmää. Käytössä on nimittäin kaksi erillistä poistojärjestelmää: kirjanpidollinen poistojärjestelmä (räkenskapsenlig avskrivning) ja menojäännöspoistojärjestelmä (restvärdeavskrivning). Molemmat järjestelmät koskevat omaisuutta, joiden taloudellinen vaikutusaika on yli kolme vuotta. Tärkein näistä on kirjanpidon mukainen poistomenetelmä, jonka mukaisen poiston edellytyksenä on vastaavan poiston tekeminen kirjanpi-

¹ Bojs ym. 2003, 328 – 330, Lodin ym. 2003, 281 - 291

dossa. Jotta verovelvollinen voi soveltaa kirjanpidollista poistojärjestelmää, tulee tämän täyttää seuraavat edellytykset²:

- verovelvollisella tulee olla kirjanpito, josta tehdään tilinpäätös, ja jonka tulee muuten olla kirjanpitolain mukaan pidetty.
- poiston (=vähennyksen) tulee täsmätä kirjanpidon poistoon.
- omaisuuden verotuksellinen menojäännös tulee olla riittävän eritelty.
- omaisuuden ja poistojen tulee olla sillä tavalla eriteltynä kirjanpidossa, että mahdollisessa luovutustilanteessa voiton verotus varmistuu.
- jollei tilinpäätöstä aikaisemmin ole laadittu, verotus pohjautuu verovuoden alkaessa oleviin menojäännöksiin.

Kirjanpidon mukainen menetelmä jakautuu kahteen osaan. Verovelvollinen voi vaihtaa näitä poistomenetelmiä sen mukaan, kumpi mahdollistaa suuremman poiston. Kunakin yksittäisenä vuonna verovelvollisen on kuitenkin sovellettava kaikkeen irtaimen käyttöomaisuuteen samaa poistomenetelmää.³

Irtaimen käyttöomaisuuden osalta ei ole verolainsäädännöllisesti varsinaista poistopakkoa, vaan velvollisuus poistojen tekemiseen voidaan johtaa enemmänkin kirjanpitolainsäädännöstä. Verolainsäädännön poistomahdollisuudet ovat lähtökohtaisesti suuremmat kuin vastaavat kirjanpidon vaatimukset. Kirjanpidon ja verotuksen menojäännösten tulee vastata toisiaan, joten verotuksellinen ylipoisto tulee merkitä verovelvollisen kirjanpitoon tilinpäätösvientinä. Täten järjestelmä vastaa pitkälti Suomen käytäntöä.

Vaihtoehtona kirjanpidon mukaiselle poistomenetelmälle on jäännösarvopoistomenetelmä. Tämän järjestelmän mukainen poisto ei ole sidottu kirjanpidossa tehtyyn poistoon. Poistopohja lasketaan tässä menetelmässä, kuten myös kirjanpidollisessa poistojärjestelmässä, pitkälti samoin periaattein kuin Suomessa. Poiston enimmäismäärä on 25 prosenttia irtaimen käyttöomaisuuden poistamattomasta jäännösarvosta.⁴

² Bojs ym. 2003, 328 – 352, Lodin ym. 2003, 281 - 296

³ Bojs ym. 2003, 328 – 352, Lodin ym. 2003, 281 - 296

⁴ Bojs ym. 2003, 328 – 352, Lodin ym. 2003, 281 - 296

Sekä kirjanpidollisessa poistojärjestelmässä että menojäännöspoistojärjestelmässä verovelvollisella on oikeus tehdä lisäpoisto, mikäli verovelvollisella on esittää näyttöä arvonalentumisesta. Rakennusten osalta poistotapana on yleensä suunnitelman mukainen tasapoisto. Sellaisten käyttöomaisuushyödykkeiden, joiden todennäköinen taloudellinen käyttöikä on enintään kolme vuotta tai joiden arvo on vähäinen hankintameno voidaan vähentää kokonaan hankintavuonna.⁵ Tämä vastaa myös Suomen menettelyä, vaikka kerta-poistoon oikeuttavaa vähäistä arvoa ei ole Ruotsin käytännön mukaan tarkoin määritelly.

2 POISTOJÄRJESTELMÄN UUDISTAMISTYÖRYHMIEN MUISTIOT

2.1 Jääskeläisen työryhmä

Valtiovarainministeriö asetti vuonna 1994 työryhmän, jonka tehtävänä oli selvittää, miten elinkeinotulon verotusta koskevia säännöksiä tuli kehittää voimassa olevan alhaiseen verokantaan ja laajaan veropohjaan perustuvan yritysverojärjestelmän näkökulmasta. Työryhmän keskeisenä tehtävänä oli tarkastella käyttöomaisuuden hankintamenosta tehtävien poistojen vähentämistä verotuksessa. Työryhmän tavoitteeksi oli asetettu verotuksen poistojärjestelmän kuluvan käyttöomaisuuden ja pitkävaikutteisten menojen muuttaminen siten, että verotuksessa hyväksyttävät poistot vastaisivat yleisesti sovellettavia taloudelliseen käyttöikään perustuvia poistoja. Tämän lisäksi muutokselta edellytettiin verolainsäädännön riittävää täsmällisyyttä ja selkeyttä sekä verolainsäädännösten hallinnollista sovellettavuutta poistouudistuksen osalta.

Poistojärjestelmän uudistusta käsitellessään työryhmä oli asetetun tavoitteensa mukaisesti tarkastellut eri vaihtoehtoja verotuksessa vähennettävien poistojen lähentämiseksi kirjanpidon käyttöomaisuuden taloudellisen pitoajan mukaisesti määräytyvien poistojen kanssa. Tarkastelun ulkopuolelle työryhmä jätti veropoliittiselta kannalta poistojärjestelmän kautta yritystoiminnalle ohjautuvan julkisen tuen hyödyt ja haitat sekä poistojärjestelmän käytön yleisenä tuloksentasauskeinona. Elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin

⁵ Bojs ym. 2003, 328 – 352, Lodin ym. 2003, 281 - 296

sisältyvät sekä erityislainsäädäntöön perustuvat verohuojennuspoistot sekä muut erityispoistot oli rajattu myös käsittelyn ulkopuolelle.⁶

Kyseisen VVM:n asettaman työryhmän puheenjohtajaksi määrättiin lainsäädäntöneuvos Tarja Jääskeläinen valtiovarainministeriöstä. Puheenjohtajan lisäksi työryhmään kuului kuusi henkinen verotuksen asiantuntijaryhmä. Ehdotuksensa verotuksen uudeksi poistojärjestelmäksi Jääskeläisen työryhmä esitti kesäkuussa vuonna 1995 julkaistussa varaus- ja poistojärjestelmän uudistamistyöryhmän muistiossa.

Julkaistussa muistiossa työryhmä on selvittänyt yritysverotuksen jaksottamissäännösten kehittämisen lähtökohtia erityisesti kirjanpidon ja verotuksen näkökulmasta. Käyttöomaisuuden ja pitkävaikutteisten menojen poistojen osalta työryhmä on arvioinut erikseen kirjanpidon ja verotuksen poistoja Suomen voimassa olevan lainsäädännön mukaisesti. Muistio sisältää myös katsauksen poistojen kansainvälisistä säännöksistä eräissä maissa. Tässä työryhmä on arvioinut käyttöomaisuuden poistoja koskevia säännöksiä eri maiden yritysverojärjestelmissä. Näiden tietojen valossa työryhmä on tutkinut raportissaan Suomen voimassa olevan verotuksen poistojärjestelmän kehittämistarvetta sekä arvioinut mahdollisia kehittämisvaihtoehtoja.

Verotyöryhmä on esityksessään tarkastellut poistojärjestelmän kehittämistä neljän eri kehittämisvaihtoehdon näkökulmasta. Näistä parhaaksi katsomaansa vaihtoehtoa työryhmä on ehdottanut uudeksi verotuksen poistojärjestelmäksi. Oman ehdotuksensa lisäksi työryhmä on arvioinut raportissa lyhyesti esittämänsä ehdotuksen vaikutuksia muuhun verolainsäädäntöön sekä tarkastellut jonkin verran muutoksen taloudellisia vaikutuksia.

Työryhmä on katsonut esityksessään, että verotuksen poistojärjestelmää tulee muuttaa. Työryhmä on ehdottanut, että käyttöomaisuuden hankintamenot ja pitkävaikutteiset menot vähennettäisiin verotuksessa lähtökohtaisesti samalla tavalla kuin ne kirjanpidossa kirjataan kuluksi suunnitelman mukaisina poistoina. Tämän lisäksi työryhmä on esittänyt otettavaksi käyttöön hyödykeryhmittäin sovellettavat poistojen enimmäismäärät.

⁶ Jääskeläinen 1995:17, 7 - 8

Julkaistussa uudistamistyöryhmän muistiossa on esitetty verotuksen uutta poistojärjestelmäehdotusta kohtaan myös eriävä mielipide. Eriävän mielipiteen on antanut talouspoliittinen asiamies Päivi Rätty. Hän on erityisesti kritisoinut niitä keskeisiä seikkoja ja tekijöitä, joita työryhmä ei ole raportissaan ottanut huomioon tai jättänyt ne käsittelyn ulkopuolelle.

Keskeisimpinä ongelmakohtina ehdotetun uuden poistojärjestelmän osalta Rätty on Jääskeläisen työryhmän esityksessä katsonut mm. seuraavat asiat. Julkaisussa on jätetty täysin ottamatta huomioon ne tavoite-erot, jotka koskevat sekä kirjanpidon poistolaskentaa että liittyvät poistoja koskevien verosäännösten mitoittamiseen. Rätty on katsonut, että ei ole perusteltua yhdenmukaistaa verotukseen sovellettavia jaksotusperiaatteita kirjanpidon kanssa. Tämä johtuu siitä, että käyttöomaisuuden hankintamenojen jaksottamiskysymykset muodostavat oman erityisalueensa verotettavan tulon laskentasäännöksissä. Kirjanpidon suunnitelman mukaisilla poistoilla sen sijaan tarkoitetaan käyttöomaisuuden hankintamenojen jaksottamista järjestelmällisin menetelmin käyttöomaisuushyödykkeen taloudelliselle pitoajalle. Kirjanpidossa on tavoitteena toteuttaa meno-tulon kohdalle periaatetta. Verotettavan tulon laskentaa koskevissa säännöksissä on puolestaan otettava kirjanpitoa laajemmin huomioon myös muita tekijöitä, jotka liittyvät yritysten investointitoimintaan.

Rätty on todennut, että poistojen merkitys investointitoimintaan on raportissa jätetty liian vähäiselle huomiolle, koska verosäännökset ovat kuitenkin keskeisessä asemassa yritysten investointipäätöksiä tehtäessä. Verouudistuksen merkitystä onkin arvioitava laajasti. Verotuksen poistojärjestelmän muutoksella on merkittäviä taloudellisia vaikutuksia yritystasolla. Muutoksen kansantaloudellista vaikutusta ei tule myöskään vähätellä. Näihin seikkoihin esityksessä ei ole lainkaan otettu kantaa, mikä olisi ollut kuitenkin välttämättömyys yksityiskohtaisten ehdotusten jatkovalmistelun näkökulmasta. Antamansa selvityksen mukaan Päivi Rätty on katsonut, että työryhmän ehdotus verotuksen poistosäännösten muuttamisesta ei ole ollut toteuttamiskelpoinen. Parhaaksi vaihtoehdoksi Rätty on katsonut sen hetkissä olosuhteissa sen, että EVL:n poistosäännökset säilytetään ennallaan.⁷

⁷ Jääskeläinen ym. 1995:17, eriävä mielipide

Jääskeläisen työryhmän mukaista verotuksen poistouudistusta ei ole vielä toistaiseksi toteutettu.

2.2 Arvelan työryhmä

Vuonna 2001 valtiovarainministeriö asetti työryhmän, jonka tehtävänä oli kartoittaa tuloverojärjestelmän kansainvälinen kilpailukyky keskipitkällä aikavälillä. Varallisuusverotus oli myös mukana kyseisessä tehtävänannossa. Työryhmän tehtävänä oli arvioida tulo- ja varallisuusverotuksen kehittämistarpeet kansainvälisen kehityksen ja voimistuvan verokilpailun valossa. Pääpaino tarkastelussa oli yritys- ja pääomaverotuksen kehittämisessä. Erityistä huomiota työryhmän tuli kiinnittää Euroopan Unionin alueella tapahtuvaan kehitykseen ja yhteisöoikeuden asettamiin vaatimuksiin. Työryhmän tavoitteeksi asetettiin tuloverojärjestelmän mahdollisimman hyvän kilpailukyvyn turvaaminen siten, että samalla huomioitiin verojärjestelmän yleiselle hyväksyttävyydelle asetettavat kansalliset ja kansainväliset vaatimukset. Työryhmän oli tarkastelussaan kiinnitettävä huomiota myös tuloverotukselle asetettuun fiskaaliseen tehtävään sekä hallinnollisiin näkökohtiin.⁸

Työryhmältä edellytettiin suosituksia tai kehittämisvaihtoehtoja verojärjestelmän uudistamiseksi siten, että annettuja ehdotuksia voidaan käyttää veropoliittisessa päätöksenteossa. Työryhmä kuuli asiantuntijoina elinkeinoelämän eri järjestöjä ja tarpeen vaatiessa myös muita tahoja.

Työryhmässä toimi puheenjohtajana valtiovarainministeriön ylijohtaja Lasse Arvela. Hänen lisäksi työryhmän varsinaisina jäseninä toimi kuusi muuta verotuksen asiantuntijaa. Arvelan työryhmä julkaisi marraskuussa vuonna 2002 tuloverotuksen kehittämistyöryhmän muistion kilpailukykyiseen verotukseen. Työryhmä on esityksessään kuvannut hyvän verojärjestelmän tavoitteiden mukaista ratkaisua. Kasvava kansainvälinen verokilpailu on otettu huomioon uudistusta suunniteltaessa. Työryhmälle asetettujen tavoitteiden mukaisesti pääpaino esityksessä on ollut yritys- ja pääomaverotuksella. Työryhmä on tehtävän rajauksessa ottanut huomioon sen, että valtioneuvoston kanslia on asettanut erillisen työryhmän selvittämään verojärjestelmän kokonaisrakenteeseen liittyviä kysymyk-

⁸ Arvela ym. 12/2002, 11

siä. Verojärjestelmän kokonaisrakennetta koskeviin näkökulmiin Arvelan työryhmä ei ole ottanut kantaa. Kyseisen työryhmän puheenjohtajana toimi talousneuvoston pääsihteeri Seppo Leppänen.

Verotuksen poistojen osalta Arvelan työryhmä on tarkastellut nykyistä verotuksen poistojärjestelmää ja sen kehittämistarpeita. Lisäksi verotyöryhmä on antanut ehdotuksensa uudeksi verotuksen poistojärjestelmäksi. Verouudistusta koskeva Arvelan työryhmän raportti on kokonaisuudessaan Jääskeläisen työryhmän esitystä huomattavasti laajalaisempi. Työryhmän antama ehdotus poistojärjestelmän muutoksesta ei ole myöskään yhtä yksityiskohtainen kuin Jääskeläisen työryhmän esitys. Poistojen osalta Arvelan työryhmä on kuitenkin lähtökohtaisesti esittänyt Jääskeläisen työryhmän kaltaista poistojärjestelmän uudistusta. Jääskeläisen työryhmä on esityksessään tarkastellut Arvelan työryhmää kattavammin poistojärjestelmän uudistuksen taloudellisia vaikutuksia.

Poistojärjestelmää koskevan verouudistuksen, joka pohjautuu Arvelan työryhmän tekemään esitykseen, on arvioitu mahdollisesti toteutuvan lähivuosien aikana. Raportissa annetut ehdotukset muodostavat kokonaisuuden. Työryhmä on katsonut, että ehdotusten toteutumisesta tulisi päättää yhdellä kertaa. Tämä voi kuitenkin toteutua siten, että ehdotusten voimaansaattaminen tapahtuisi vaiheittain.⁹

3 NYKYISEN POISTOJÄRJESTELMÄN MUUTOSTARVE

Lähtökohtaisesti elinkeinoverolain säätämisen aikaan vuonna 1968 käyttöomaisuuden poistoista ajateltiin sekä tuloslaskentateoreettisesta että veropoliittisesta näkökulmasta toisin kuin nykyisin. Poistot ymmärrettiin meno-tulo-teorian mukaan tulon osiksi, kun tuloon kuului kaksi komponenttia: menot ja voitto. Tähän ajatteluun soveltui se, että poistot nähtiin tuloksentasauskeinoksi. Veropoliittisesta näkökulmasta poistot nähtiin tuloksentasausominaisuudessaan myös yritysten kasvukannustimena. Toisin sanoen enimmäispoistot tulikin mitoittaa taloudellista kulumista suuremmiksi. Nykyisin kirjanpidollinen

⁹ Arvela ym. 12/2002, 15 - 16

sääntely on kuitenkin vieraantunut tästä näkemyksestä. Sen vuoksi nyt verotuksen poistojärjestelmälle haetaan mallia kirjanpidon suunnalta.¹⁰

Verotuksen korkeaa poistotasoa on perusteltu myös sen vuoksi, että se huomioi inflaation. Lisäksi ylipoistoilla on tehty tilaa tulorahoitukselle, silloin kun yrityksillä on ollut vaikeuksia hankkia ulkoista rahoitusta.¹¹ Nykyisin EVL:n poisto-oikeuksien kaventamisesta huolimatta, taloudellisen kulumisen ylittävät poistot tarjoavat merkittävän, mutta epätasaisesti kohdistuvan veroluottomahdollisuuden yrityksille. Tämä annettu ns. verotuski kohdistuu yrityksiin kuitenkin epätasaisesti. Eniten etua saavat sellaiset pääomavaltaiset yritykset, joiden toiminnassa aineellisilla investoinneilla on keskeinen merkitys.¹²

3.1 Jääskeläisen työryhmän näkökulma

Kirjanpidon ja verotuksen poistolaskennan erot ovat keskeisiä tekijöitä verotuksen poistojärjestelmän uudistuksen taustalla Jääskeläisen työryhmän esityksessä. Kirjanpidon suunnitelman mukaisista poistoista säädetään pääasiassa kirjanpitolaissa ja verotuksen poistoista elinkeinoverolaissa. Voimassa olevan poistojärjestelmän ongelmakohtina Jääskeläisen työryhmä on nähnyt erityisesti kirjanpidon ja verotuksen jaksotuserot sekä irtainta käyttöomaisuutta koskevan verotuksen menojäännösjärjestelmän. Kirjanpidon ja verotuksen jaksotussäännösten erosta aiheutuu yrityksille ongelmia. Tämä johtuu siitä, että saman erän jaksottamista joudutaan seuraamaan erikseen kahdessa tuloslaskentajärjestelmässä. Verotuksen kirjanpitosidonnaisuuden epäkohdaksi on nähty se, että verotukselliset seikat saattavat ohjata liikaa tilinpäätöksen laatimista.

Verosuunnittelulla yritykset voivat pyrkiä sellaisiin tilinpäätösratkaisuihin, jotka minimoivat verotettavan tulon määrään. Silloin virallinen tuloslaskelma kuvaa oikean tuloksen esittämisen sijasta verotettavan tulon laskemista. Kirjanpidossa saatetaan tehdä suurempia kulukirjauksia kuin yleiset kirjanpitoperiaatteet edellyttäisivät vain sen vuoksi, että nämä erät hyväksyttäisiin vähennyskelpoisiksi menoiksi verotuksessa. Toisaalta hyvän kirjanpitotavan edellyttämiä kulukirjauksia saatetaan jättää tekemättä sen vuoksi, ettei

¹⁰ Tikka 2003:1, 17

¹¹ Järvinen 24:1995, 60

niitä ehkä hyväksytä verotuksessa vähennyskelpoisiksi. Näin toimimalla virallinen tuloslaskelma näyttää oikean kirjanpidollisen tuloksen sijasta verotuksen kannalta edullisen tuloksen.¹³ KPL 3:2 §:n mukaan virallisen tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot yrityksen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tämä lain edellyttämä tavoite vaarantuu, mikäli tilinpäätösratkaisut tehdään edellä mainitulla tavalla pelkästään veronäkökohtia painottaen.

VVM perusti Jääskeläisen työryhmän, koska se katsoi tarpeelliseksi selvittää, millä tavalla elinkeinotulon verotusta koskevia säännöksiä oli kehitettävä yritysverojärjestelmässä. Annetussa tehtävässä työryhmän kiinnitti huomiota edellä mainittuihin poistojärjestelmän ongelmakohtiin. Nämä näkökohdat huomioonottaen työryhmä ehdotti kuluvan käytöomaisuuden ja pitkävaikutteisten menojen poistojärjestelmän muuttamista siten, että verotuksessa hyväksyttävät poistot vastaisivat yleisesti sovellettavia kirjanpidon taloudelliseen käyttöikään perustuvia poistoja.

3.2 Arvelan työryhmän näkökulma

Arvelan työryhmä perustamiseen vaikuttivat seuraavat nykyistä verotuksen poistojärjestelmää koskevat epäkohdat. Ongelmakohtina nykyisessä verotuksen poistojärjestelmässä on katsottu olevan veropoistojen perusteena oleva menojäännös, verotuksen ja kirjanpidon jaksoeroista syntyvät poistoerot ja hyllypoistot sekä luovutusvoittojen erilaisen tuloutustavan verotuksessa ja kirjanpidossa. Kansainvälisen verokilpailun huomioonottaminen on ollut myös keskeisenä päämääränä hyvän verojärjestelmän hahmottamisessa.

Verotuksen poistojärjestelmä on nykyisin varsin vanhentunut, koska kirjanpidon poistosäännökset ovat nyttemmin eriytyneet verosäännöksistä. Ongelmakohtana on erityisesti EVL 30 §:ssä tarkoitettu irtain omaisuus, jonka hankintamenoa käsitellään verotuksessa yhtenä menojäännöksenä. Siitä tehtävä vuotuinen poisto voi olla enintään 25 prosenttia. Omaisuuden luovutushinnat tuloutetaan epäsuorasti vähentämällä ne menojäännöksestä. Tämä menettelytapa eroaa kirjanpidon poistosäännöksistä. Kirjanpidossa kunkin käyttö-

¹² Tikka 2003:1, 17, Arvela ym. 2002/12, 141 - 142

¹³ Jääskeläinen ym.1995:17, 2 - 3

omaisuushyödykkeen hankintamenoa käsitellään erikseen. Verotuksen ja kirjanpidon poistolaskennan eroista johtuvat jaksotuserot työryhmä on arvioinut myös ongelmalliseksi nykyisessä poistojärjestelmässä. Lähtökohtaisesti Arvelan työryhmä on katsonut poistojärjestelmän uudistamisen tarpeelliseksi samoista syistä kuin Jääskeläisen työryhmä.

Nykyisin poistojärjestelmämme ei ole enää kansainvälisen käytännön mukainen, kuten se oli käyttöönottovaiheessa. Tällä hetkellä Suomen veropoistojärjestelmä poikkeaa yhä enemmän muissa maissa omaksutuista järjestelmistä. Vastaavat poistojärjestelmän periaatteet ovat voimassa lähinnä Ruotsissa ja osittain muissa Pohjoismaissa. Vaikka harvinaista on, että kaikkea irtainta käyttöomaisuutta käsitellään Suomen tapaan yhtenä menojäännöksenä, yhtenäistä kuvaa ei kansainvälisestä kehityksestä voida kuitenkaan esittää. Kullankin maalla on poistojärjestelmässään omat erityispiirteensä. Kansainvälisesti poisotot tehdään yleensä hyödykekohtaisesti ja veropoistot on tehtävä myös kirjanpidossa.¹⁴

VVM asetti Arvelan työryhmän selvittämään ratkaisuvaihtoehtoja edellä mainittuihin nykyisen verotuksen poistojärjestelmän ongelmakohtiin. Työryhmä on katsonut, että tällä hetkellä EVL:n veropohja on entistä laajempi ja varausmahdollisuuksia on supistettu. Nykyisen verojärjestelmän merkittävimmän veroluottomahdollisuuden tarjoaa työryhmän mukaan taloudellista kulumista suuremmat ylipoistot. Arvelan työryhmä on Jääskeläisen työryhmän mukaisesti katsonut aiheelliseksi supistaa yritysten olemassa olevia verotukia. Näillä verotuilla on tarkoitettu erityisesti poistoeroa ja ylipoistoja. Verotukien supistaminen on katsottu tarpeelliseksi, jotta uudistusten taloudelliset vaikutukset pysyisivät tasapainossa.¹⁵

Edellytettyjen tavoitteiden mukaisesti työryhmä kiinnitti huomiota nykyisen poistojärjestelmän ongelmakohtiin, hyvän verojärjestelmän ominaisuuksiin, Eurooppa-oikeuteen, kansainvälisen verokilpailuun ja kansainvälisiin kehityssuuntauksiin. Näiden pohjalta työryhmä antoi ehdotuksensa uudeksi verotuksen poistojärjestelmäksi. Irtaimen käyttöomaisuuden poistojärjestelmän osalta työryhmä on ehdottanut, että verotuksessa hyväk-

¹⁴ Arvela ym. 2002/12, 141

¹⁵ Arvela ym. 2002/12, 141 -142

syttävät poistot vastaisivat mahdollisimman pitkälle kirjanpidon poistoja. Ehdotus on siten Jääskeläisen työryhmän mukainen.

3.3 Kirjanpidon suhde verolainsäädäntöön

Sekä KPL että EVL sisältävät kumpikin rakenteeltaan täydellisen tuloslaskentanormiston. KPL:n mukaiset säännökset tähtäävät jakokelpoisen voiton ja EVL:n mukaiset vastaavasti verotettavan tulon määrittämiseen. Tehtävien erilaisuuden vuoksi KPL:n ja EVL:n normistojen välillä on tietynlainen jännite. Veronsaajien näkökulmasta vaaditaan, että veronormit asettavat tuloksen näyttämiseksi tietyn alarajan. Velkojien intressi ja varovaisuuden periaate puolestaan edellyttävät, että yritys ei näytä liian suurta jakokelpoista voittoa. KPL:n ja EVL:n säännösten erilaisuuden vuoksi on mahdollista, että verosäännökset mahdollistavat niin ”huonon” tuloksen esittämisen, että tilanne on omistajien voitonjakointressin kannalta arveluttava.¹⁶ Ristiriitaa syntyy, kun yritykset haluavat näyttää verotettavan tuloksen mahdollisimman pienenä, mutta samalla yrityksen omistajat haluavat yhtiön tekevän mahdollisimman hyvää kirjanpidollista tulosta.

Yritysten tuloverojärjestelmän lähtökohtana on nettovoiton verottaminen, mikä luo yhteyden verotuksellisen ja kirjanpidollisen tuloslaskennan välille. Tämän lisäksi kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuudella on lainsäädännöllinen pohja, sillä verovelvollisen vaatimuksen hyväksyminen edellyttää monessa tapauksessa vastaavaa kirjausta kirjanpidossa. Yrityksen verotettavan tulon laskennassa on lähtökohtana siis kirjanpidollinen tulos, jota korjataan lisäys- ja vähennyserillä. Näillä erillä otetaan huomioon vuosituloksen ja verotettavan tulon väliset eroavuudet.¹⁷

Verotuksen ja kirjanpidon välinen yhteys Suomessa on ollut ja on edelleen hyvin kiinteä. Toisin sanoen kirjanpidon tuloksen ja verotettavan tulon määräytyminen ovat kiinteästi sidoksissa toisiinsa, vaikka kirjanpidon tuloslaskennan ja verotettavan tulon määräytymistä säädelläänkin eri lainsäädännön normeilla. Poistojen osalta EVL 54 § liittyy verotuksen ja kirjanpidon suoraan ja välittömästi toisiinsa. Ko. lainkohdan 1 momentin mu-

¹⁶ Tikka - Nykänen (täydennettävä kansio), Yritysverotus I 4:1

¹⁷ Komiteamietintö 1990:45, 74 – 75, Tikka - Nykänen (täydennettävä kansio), Yritysverotus I 4:1

kaan poistot on tehtävä kirjanpidossa, jotta ne olisivat verotuksessa vähennyskelpoisia. Toisin sanoen verovelvollisella on oikeus vähentää poistot kuluina vain, mikäli vastaavat kirjaukset on tehty kirjanpidossa.¹⁸ Näin toteutuu verotuksen poistojen koskeva kirjanpitosidonnaisuus.

EVL 54 §:ssä säädettyä vaatimusta, jonka mukaan tietyt kirjaukset on tehtävä kirjanpidossa niiden hyväksymiseksi verotuksessa, on perusteltu sillä, että verovelvollinen ei näin voi kuluvarastonsa turvin samanaikaisesti olla näyttämättä verotettavaa tuloa, mutta silti näyttää ja jakaa kirjanpidollista voittoa yrityksen omistajille.¹⁹ Näin verottajan näkökulmasta EVL 54 § takaa mm. sen, että yritys ei tässä tilanteessa voi jakaa omistajilleen voittoa verosta vapaana eli ilman että tätä voittoa olisi verotettu. Huomionarvoista kuitenkin on, ettei EVL 54 §:n säännös edellytä, että verovelvollinen on kirjannut tietyn menoerän kuluksi juuri samalla nimikkeellä kuin se voidaan verotuksessa vähentää. Tämä vaatimus saattaa johtaa siihen, että verotuksellisesti vähennyskelpoinen meno jää kokonaan vähentämättä. EVL 54 §:n säännöksen näkökulmasta ratkaisevaa vain on se, että meno on kirjanpidossa vähennetty.²⁰

EVL 54 §:n 2 momentissa vaaditaan, ettei verovelvollinen saa poistoina vähentää suurempaa määrää kuin mitä hän on verovuonna tai aikaisemmin kirjanpidossaan vähentänyt. Tämä lainkohdan säännös ei vaadi, että poistot tehdään vuosittain yhtä suurina kirjanpidossa ja verotuksessa. Säännös edellyttää vain, että verotuksessa ei tehdä suurempia poistoja, kuin mitä kirjanpidossa on verovuonna tai aikaisemmin tehty. Sidonnaisuus koskee siis myös usealle tilikaudelle kohdistuvan tulon jaksottamista.²¹ On mahdollista, että verovelvollinen tekee kirjanpidossaan suuremmat vuotuiset poistot kuin verotuksessa. Toisaalta verovelvollinen voi myös kirjanpidossaan kirjata käyttöomaisuuden koko hankintamenon ja sen tietyn osan heti kuluksi, mutta vähentää sen verotuksessa poistoina.²²

¹⁸ Andersson ym. 2000, 490, Penttilä 2003, 264 - 265

¹⁹ Komiteamietintö 1990:45, 76, Andersson ym. 2000, 491 - 492

²⁰ Andersson ym. 2000, 492

²¹ Komiteamietintö 1990:45, 75, Tikka - Nykänen (täydennettävä kansio), Yritysverotus I 4:3

²² Andersson ym. 2000, 493

Verotuksen ja kirjanpidon sidonnaisuutta arvioitaessa on poistojen tulosvaikutteisuus keskeisenä tekijänä kuten seuraavasta Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta 1995/1457 (B504) nähdään:

EVL:n mukaisten poistojen tekeminen verotuksessa edellyttää, että ne on tehty kirjanpidossa ja esitetty tuloslaskelmassa. Myös suunnitelman mukaisista poistoista mahdollisesti syntyvä poistoero on esitettävä tuloslaskelmassa eikä vain sen liitetiedoissa.

KHO ei ole ottanut ennakkopäätöksessään yksityiskohtaisemmin kantaa päätöksen perusteluihin. Tapauksesta käy kuitenkin ilmi, että verotuspoistojen kirjanpitosidonnaisuus edellyttää sitä, että poistot on tehtävä tulosvaikutteisesti tuloslaskelmassa. Riittävänä ei voida siis pitää sitä, että poistot esitettäisiin tuloslaskelman liitteenä.

Viime vuosien aikana on oikeuskirjallisuudessa käyty keskustelua poistojen kirjanpitosidonnaisuuden tarpeellisuudesta. Kirjanpitosidonnaisuuden puolesta on esitetty erityisesti se näkökulma, jonka mukaan ilman verotuksen poistojen kirjanpitosidonnaisuutta verovelvollinen voisi olla näyttämättä verotuksellista voittoa, ja samanaikaisesti jakaa kirjanpidollista voittoa. Toisin sanoen kirjanpitosidonnaisuuden on katsottu edesauttavan saman suuruisen voiton ja vapaan oman pääoman muodostumista sekä verotuksessa että kirjanpidossa. Lähtökohtaisesti tämä tuntuu loogiselta voitto-käsitettä arvioitaessa sekä kirjanpidon että verotuksen näkökulmasta. Kirjanpitolainsäädäntöhän viime kädessä sääntelee ”oikean” tuloksen muodostumista, ja samalla kirjanpidollinen tulos muodostaa pohjan myös verotettavan tulon laskennalle.²³ Professori Seppo Penttilä on nähnyt kirjanpitosidonnaisuuden yhdeksi perusteluksi myös sen, että kirjanpitosidonnaisuus sekä selventää verotusta että vähentää verotuksen kustannuksia.²⁴

EVL 54 §:n säännöstä laajempi yhteys verotuksen ja kirjanpidon välille on säädetty verotusmenettelylaissa ja sitä edeltävässä verotuslaissa. Näin ollen kirjanpitovelvollisen verotulojen verottamisen lähtökohta on se, että verotus perustuu siihen tulokseen, jonka kir-

²³ Puranen 2000:2, 191, Andersson ym. 2000, 491 - 492

²⁴ Penttilä 2003, 264 - 265

janpitovelvollisen tilikauden tulos osoittaa. Tämä riippuu luonnollisesti myös kirjanpito-velvollisen toiminnan luonteesta. Lähtökohtana verotettavaa tulosta laskettaessa on siis aina kirjanpitovelvollisen tuloslaskelman tulos. Oikeuskirjallisuudessa ei ole esitetty näkökohtia, joiden mukaan tämä sidonnaisuus tulisi poistaa.²⁵ Kirjanpitovelvollisen tilikauden tulos on katsottu olevan edelleen käyttökelpoinen lähtökohta verotettavaa tuloa laskettaessa. Lisäksi se takaa tarpeellisen sidonnaisuuden verotuksen ja kirjanpidon välillä.

Hallituksen esitys (165/1981 vp, 4) on perustellut myös EVL 54 §:n säännöksen tarpeellisuutta. Ko. HE:n mukaan EVL 54 §:n 2 momentti estää tekemästä verotuksessa poistoja nopeammin kuin kirjanpidossa eli näyttämästä voittoa kirjanpidossa, vaikka verotettavaa tuloa on alennettu tekemällä verotuksessa suurempia poistoja. Tarkemmin hallituksen esityksessä ei ole kuitenkaan eritelty niitä syitä, miksi tämä on nähty ei-tavoiteltavaksi asiantilaksi, joka on täytynyt nimenomaisella verotuksen säädöksellä estää.

EVL 54 §:n säännöstä kohtaan on esitetty myös kritiikkiä. Kritiikki on kohdistunut erityisesti kirjanpitosidonnaisuuden tarpeellisuutta kohtaan. Tämän johdosta on esitetty jopa ko. lainkohdan totaalista kumoamista. Näkemyksissä, joissa poistojen kirjanpitosidonnaisuutta on erityisesti kritisoitu, on kiinnitetty huomioita erityisesti siihen, että tilinpäätösten informaatioarvo heikkenee niiden vahvan verosidonnaisuuden vuoksi.²⁶ Silloin tilinpäätös ei kerro sitä, miten tilikauden tulos on muodostunut. Tällaisessa tilanteessa myös poistojen suuruus kirjanpidossa määräytyy puhtaasti verotuksellisesta lähtökohdasta. EVL 54 §:n säännöksestä johtuukin, että käytännössä tehdyt tilinpäätösratkaisut saattavat olla pitkälti verotuksellisista syistä tehtyjä ratkaisuja.

Verosidonnaisuudella on myös vaikutuksia kirjanpidon näkökulmasta. Kirjanpidon järjestelmät mahdollistavat periaatteessa julkistettua informaatiota laajemman tiedon esittämisen. Esimerkiksi tuloslaskennan ja taseen uusarvostukset, kuten käyttöomaisuuden kirjanpitoarvo ja kulukirjaukset ovat toteutettavissa rinnakkaistilinpäätöksenä verosidonnaisuudesta riippumatta. Erilaiset rinnakkaistilinpäätökset eivät kuitenkaan perustu virallisiin normeihin. Näin on vaarana, että ne jopa johtavat harhaan tai synnyttävät vääriä mieli-

²⁵ Puranen 2000:2, 191, Puranen 1999, 165 - 166

²⁶ Puranen 2000:2, 191, Puranen 1999, 166

kuvia esimerkiksi yrityksen tuloksen vertailukelpoisuudesta. Toisaalta tiukka verosidonaisuus tarjoaa perusteettomia selityksiä huonolle tilinpäätösinformaatiolle. Esimerkkinä tästä on, että jakokelpoiseksi esitettävä voitto, joka tosiasiassa määräytyy ensisijaisesti veronsaajan tuloksenlaskentasäännösten perusteella. Tällainen tulos saattaa olla oman pääoman sijoittajan kannalta epätyydyttävä.²⁷

Tärkeää on huomata se, että verolainsäädännön ja kirjanpitolainsäädännön taustalla on erilaisia tarkoituksia ja tavoitteita. Kirjanpidon tarkoituksena on jakokelpoisen voiton ja tilikauden tuloksen selvittäminen, kun taas verotuksen tavoitteena on korostuneet veroinstituution fiskaaliset päämäärät.²⁸ Verotuksellisiin poistoihin liittyy poistoinformaation vääristymiä verotuksen ja kirjanpidon sidonnaisuuden vuoksi. Erityisesti taloudellisen poistotarpeen ylittävät poistot näkyvät yrityksen tuloslaskelmassa poistoeron muutoksena. Tämä poistoero kuvaa tilinpäätösinformaatiossa sen syyn ja määrän, joka eroaa taloudellisesta poistotarpeesta.²⁹ EVL 54 §:n kumoaminen poistaisi välittömästi nämä verotuksen ja kirjanpidon sidonnaisuudesta aiheutuneet ongelmakohdat.

Kirjanpidon poistosuunnitelmaa ei ole kuitenkaan tarpeen eikä luovallista sopeuttaa veropoistoihin, elleivät veropoistot sattumalta vastaa käyttöomaisuuden taloudellista pitoaikaa. EVL 54 §:n edellyttämästä verotuksen ja kirjanpidon kiinteästä yhteydestä huolimatta, ei pelkkä poistomenetelmän samanlaisuus johda kirjanpidossa ja verotuksessa yhtä suuriin poistoihin.³⁰ Tämä johtuu siitä, että kirjanpidossa on hankintamenon lisäksi otettava huomioon käyttöomaisuuden jäännösarvo, toisin kuin verotuksessa jäännösarvoa ei huomioida. Verolakien ja kirjanpitoa koskevan säännösten välillä tulee aina olemaan myös osittain erilaisia näkemyksiä laajuus-, arvostus-, ja jaksotusongelmien ratkaisuis-
sa.³¹ Tämän vuoksi kirjanpidollinen tulos ja verotuksellinen tulos eivät pienyrityksissä täysin vastaa toisiaan.

²⁷ Komiteamietintö 1990:45, 83

²⁸ Puranen 2000:2, 191, Puranen 1999, 167

²⁹ Puranen 2000:2, 194

³⁰ Leppiniemi (täydennettävä kansio), liikekirjanpito 10:47

³¹ Penttilä 2003, 268 - 270

On epärealistista kuvitella, että verotusnormeissa omaksuttaisiin puhtaasti kirjanpidon periaatteet. Eroja tulee verotuksen ja kirjanpidon välillä aina olemaan, jo pelkästään niiden erilaisten tavoitteiden vuoksi. Niillä alueilla, joilla eroavuuksia esiintyy, tulee pyrkiä löytämään verotuksellisesti hyväksyttäviä ratkaisuja. Näiden ratkaisujen tarkoituksena on eliminoida ns. verovääristymiä tilinpäätöksissä.³²

Marraskuussa vuonna 2003 yritys- ja pääomaverouudistuksen yhteydessä hallitus päätti luopua yhtiöveron hyvitysjärjestelmästä. Tämä oli merkittävä muutos poistojen kannalta. Yhtiöveron hyvitysjärjestelmän tarkoituksena on ollut kaksi eri tehtävää. Ensinnäkin sen tarkoituksena on ollut kahdenkertaisen verotuksen välttäminen jaettavalta voitolta osakeyhtiön ja tämän osakkaan välistä suhdetta tarkasteltaessa. Toiseksi järjestelmän tarkoituksena on ollut varmistaa jaettavan voiton verotus täydennysverojärjestelmällä tilanteessa, jossa voitonjako kohdistuu verottamattoman voiton osaan. Järjestelmä on siis varmistanut osakeyhtiöiden voiton yhdenkertaisen verotuksen jaetun voiton osalta. Yhtiöveron hyvitysjärjestelmän voimassaoloaikana EVL 54 §:n säännös poistojen kirjanpitosidonnaisuudesta ei vaikuta siten välttämättömälle. Tämä johtuu siitä, että järjestelmä on mahdollistanut sen, että yhdenkertainen verotus on toteutunut sellaisen voiton osalta, joka on jaettu osakkaille.³³ Tilanne on nyt toisenlainen, kun yhtiöveron hyvitysverojärjestelmästä luovutaan vuoden 2005 alusta.

Nyttemmin uudistuksen myötä yhtiöveron hyvitysjärjestelmästä luopumisesta seuraa se, ettei osinkoa jakavalle yhtiölle ole enää entisenlaista perustetta määrätä osingon perusteella täydennysveroa. Kun täydennysveroa ei enää määrätä, ei osinkona jaettava voitto aina täydellä varmuudella ole yhtiössä verotettua. Tämän vuoksi verotuksen ja kirjanpidon sidonnaisuuden eli EVL 54 §:n säilyttäminen verolainsäädännössä on edelleen tarpeellista. Mikäli verotuksen poistojen vähennyskelpoisuuden edellytyksenä ei ole niiden kirjaaminen kirjanpitoon, verotukselliset tavoitteet eivät toteudu. Mahdollisuudet jakaa voittoa verottamattomista varoista on arvioitu kuitenkin olevan periaatteessa laajan veropohjan vuoksi nykyjärjestelmässä melko pienet.³⁴

³² Komiteamietintö 1990:45, 86

³³ Puranen 2000:2, 192 - 193

³⁴ Valtiovarainministeriö 13.11.2003, 3

Verottajan näkökulmasta EVL 54 §:n etuna on, että säännöksen edellyttämä poistojen kirjanpitosidonnaisuus turvaa sen, ettei poistoeroa voida käyttää voitonjakoon. Lisäksi EVL 54 §:n säännös jossain määrin parantaa verottajan mahdollisuuksia seurata verotuksen poistokäytäntöä tilinpäätöksessä.³⁵

Tällä hetkellä ajankohtaista irtaimen käyttöomaisuuden poistojärjestelmän muutoksessa on myös IAS/IFRS-perustaisen kirjanpito- ja tilinpäätösnormiston uudistuksen verovai-
kutukset. IAS-normien suhdetta verolainsäädäntöön on käsitelty tarkemmin kappaleessa 3.7.1

3.4 Jaksotuseron aiheuttamat ongelmat

Yleensä jaksottamiskysymyksissä verolainsäädäntö on kirjanpitolainsäädäntöä jäykempi. EVL 54 §:n edellyttämästä verotuksen kirjanpitosidonnaisuudesta huolimatta, verotuksellisen ja kirjanpidollisen jaksottamisen välille syntyy tietty erilinjaisuus käyttöomaisuuden poistojärjestelmästä. Kirjanpidon suunnitelman mukaiset poistot ovat yleensä tasapoistoja, kun taas verotuspoistot ovat pääosin degressiivisiä. Verotuksen ja kirjanpidon jaksotussäännösten eriytyminen toisistaan aiheuttaa käytännössä ongelmia yrityksille. Jaksotuserojen vuoksi saman erän jaksottamista joudutaan seuraamaan kahdessa laskentajärjestelmässä.³⁶ Eroja kirjanpidon ja verotuksen irtaimen käyttöomaisuuden (EVL 30 §) menojäätännösjärjestelmän välillä ilmenee myös mm. hyödykkeiden luovutushintojen käsittelyssä.³⁷

3.4.1 Poistoero

Poistoeroa seurataan taseessa pääryhmässä otsikolla tilinpäätössiirtojen kertymä. Poistoero on täysin suomalainen ilmiö, sitä ei yleensä esiinny ulkomaisissa taseissa. Poistoero-käsite on osoittautunut käytännössä erittäin vaikeasti ymmärrettäväksi, koska sitä ei ole mielletty samalla tavalla verotukselliseksi varaukseksi kuin mm. aikaisemmin vero-

³⁵ Arvela ym. 2002/12, 144

³⁶ Jääskeläinen ym. 1995:17, 7

³⁷ Tikka - Nykänen (täydennettävät kansiot), Yritysverotus I 4:8

lainsäädännössä olleita investointi-, varasto- ja toimintavarauksia.³⁸ Poistoerossahan on tosiasiaassa kysymys varauksesta. Poistoero on ns. verotuki, joka on annettu varauksen muodossa, kun nykyisin muista varauksista on luovuttu. Eniten merkitystä poistoerolla on pääomavaltaisille yrityksille, jotka tekevät aineellisia investointeja.³⁹ Näin taloudellisen kulumisen ylittävät poistot tarjoavat merkittävän veroluottomahdollisuuden pääomavaltaisille yrityksille.⁴⁰

Tuloslaskelman poistoerolla tarkoitetaan kokonaispoistojen ja suunnitelman mukaisten poistojen erotusta. Tämä erotus koostuu suunnitelman mukaisten ja EVL:n säännösten mukaan kirjattujen poistojen erosta. Taseen vastattavissa varausten ryhmässä esitettävällä kertyneellä poistoerolla tarkoitetaan vastaavasti suunnitelman mukaisilla poistoilla vähennettyjen hankintamenojen ja EVL:n säännösten mukaan kirjanpidossa poistamattomien hankintamenojen eroa. Kertynyt poistoero toimii siis käytännössä saman periaatteen mukaan kuin muutkin verosäännösten perusteella aikaisemmin tehdyt varaukset.⁴¹

Vaikeuksia aiheutuu veropoistojen ja suunnitelman mukaisten poistojen eriytymisestä veropoistojen perusteena olevan menojäännöksen vuoksi poistoista. Keskeisiä eroja aiheutuu EVL 30 §:ssä tarkoitetun irtaimen käyttöomaisuuden ja kirjanpidon suunnitelman mukaisten poistojen välillä ns. massa-ajattelusta, luovutusvoittojen erilaisesta käsittelystä, poistoajoista ja romutuksesta. Irtaimen käyttöomaisuuden hankintamenoja käsitellään verotuksessa yhtenä kokonaisuutena. Menojäännös on johdettava kirjanpitoon kirjatuista hankintamenoista. Toisin sanoen massa-ajattelussa hyödykkeen hankintameno kirjataan hankinnan yhteydessä tähän massaan ja se häviää sinne ja pyörii siellä vuosittain riippumatta hyödykkeen tosiasiallisesta kohtalosta verovelvollisen liiketoiminnassa. Hyödyke on voitu myydä, romuttaa tai sille on voinut tapahtua jotain muuta vastaavaa, mutta hankintamenojäännösmassassa ei tapahdu muuta kuin vuosittain poisto vielä poistamatta olevasta menojäännöksestä.⁴² Ongelmalliseksi näin muodostuu poistoeron sisällön selvit-

³⁸ Pirhonen 1996: maaliskuu, 5

³⁹ Arvela ym. 2002/12, 141 - 142

⁴⁰ Tikka 2003:1, 17

⁴¹ Pirhonen 1996: maaliskuu, 5

⁴² Stenman 1995:5, 486 - 487

täminen säännönmukaista verotusta toimitettaessa, koska poistoryhmäkohtaiset poistoerot kuitataan tilinpäätöksessä keskenään.⁴³

Kirjanpidossa noudatettavien suunnitelman mukaisten poistojen järjestelmässä kutakin hankintamenoa seurataan erikseen. Hyödykkeen hankintamenosta tehdään vahvistetun poistosuunnitelman mukainen poisto vuosittain. Poisto tehdään käytännössä vähintään ryhmäkohtaisesti, ei hyödykekohtaisesti. Näin kunkin tilikauden lopussa tiedetään, paljonko hankintamenoa on vielä poistamatta. Mikäli hyödyke myydään kesken poistoajan, myyntivuoden poistona vähennetään vielä poistamaton hankintamenojäännös.⁴⁴ Siten verotuksen poistojärjestelmästä poiketen kirjanpidossa hyödykkeen myyntivuoden tilinpäätöksessä ei ole enää lainkaan sen osalta poistamatonta hankintamenojäännöstä.

Käytännössä poistoerojen laskenta aiheuttaa paljon lisätyötä ja monimutkaistaa samalla kirjanpitoa. Tarkasti tehtävät poistoerolaskelmat edellyttävät paljon asiaan kuuluvaa koulutusta. Poistoeron syntyminen aiheuttaa sen, että kirjanpityö muodostuu monimutkaiseksi ja kirjanpidon raportit hankalasti seurattavaksi. Lisäksi tilintarkastuksissa kuluu paljon aikaa sen varmistamiseksi, että poistoerot on oikein laskettu ja kirjattu kirjanpitoon. Näistä toimenpiteistä huolimatta pidemmällä aikavälillä on kuitenkin epätodennäköistä, että kertyneiden poistoerojen tilit antavat oikean kuvan suunnitelman mukaisten ja verotuksen poistojen välisestä erosta.⁴⁵

Myyntien ja romutusten voittoja ja tappioita käsitellään verotuksessa ja kirjanpidossa eri tavoin. Myytyjen ja romutettujen käyttöomaisuusesineiden osuus poistoerosta jää kirjanpidon poistoerotilien ulkopuolelle. Tämän vuoksi joudutaan välttämättä tekemään kirjanpidon ulkopuolisia laskelmia verotuksen poistojen selvittämiseksi. Kaikki kirjanpidon ulkopuoliset laskelmat aiheuttavat lisätyötä ja muodostuvat pidemmällä aikavälillä vaikeasti seurattaviksi ja tarkastettaviksi.⁴⁶

⁴³ Arvela ym. 2002/12, 142

⁴⁴ Stenman 1995:5, 487

⁴⁵ Sipponen 1/1994, 24

⁴⁶ Leppiniemi (täydennettävä kansio), liikekirjanpito 10:47, Sipponen 1/1994, 24

Poistojärjestelmien erilaisuuden vuoksi poistoeron jakaminenkaan ei ole yksinkertaista. Kirjanpidossa poistoja tehdään omaisuuden käyttöönnotosta lähtien tasaisesti ajan kulumisen perusteella, mutta verotuspoistot tehdään vain tilinpäätöshetken menojäännöksestä huomioimatta lainkaan hyödykkeen hankinta-ajankohtaa.⁴⁷

Kertynyt poistoero on muodostanut verovelvollisten kirjanpitoihin samanlaisen ”kiusan-kappaleen”, kuin aikoinaan aiheuttivat varasto-, toiminta- ja luottotappiovaraus. Varaukset aiheuttivat kiistaa siitä, miten ne esitetään taseessa. Lähinnä esiintyi näkemyksiä siitä, saiko näistä varauksista siirtää jotain osaa omaan pääomaan. Nyt kertyneen poistoeron osalta on esiintynyt samanlaista keskustelua. Verovelvolliset ovat tarkastelleet sitä seikkaa, paljonko kertynyttä poistoeroa voisi siirtää omaan pääomaan, jotta tase näyttäisi paremmalta. Kertynyttä poistoeroa ei kuitenkaan voi olla enää sellaisen hyödykkeen osalta, jonka hankintameno on kirjanpidossa kokonaan poistettu suunnitelman mukaisina poistoina. Näin ollen kertynyt poistoero ei voi olla omaa pääomaa, koska se on aikaa myöten poistettava taseesta kun ao. suunnitelman mukaiset poistot loppuvat.⁴⁸ Tämä tarkoittaa sitä, ettei tase voi antaa oikeaa tietoa, mikäli kertynyt poistoero on siirretty omaan pääomaan.

Käytännön syyt puoltavat vahvasti yhdenmukaisuutta kirjanpidollisen ja verotuksellisen jaksottamisen välillä. Jaksottamisero aiheuttaa useampaan vuoteen kohdistuvan korjaamistarpeen, jonka hoitaminen tasejatkuvuuden säilyttämiseksi saattaa olla hankalaa.⁴⁹ Nykyiset poistoeroon ja kertyneeseen poistoeroon liittyvät ongelmakohdat poistuvat, mikäli verotuksessa siirrytään kuluvan käyttöomaisuuden hankintamenojen ja pitkävaikutteisten menojen osalta suunnitelman mukaisiin poistoihin. Samoin poistoeroista päästään eroon purkamalla verotuksen ja kirjanpidon poistojen yhteys. Kun kirjanpitoa monimutkaistavat laskelmat ja kirjaukset poistuvat, tuloslaskelma yksinkertaistuu ja antaa paremmin oikeat ja riittävät tiedot.⁵⁰

⁴⁷ Arvela ym. 2002/12, 142, Leppiniemi (täydennettävä kansio), liikekirjanpito 10:47

⁴⁸ Stenman 1995:5, 489

⁴⁹ Tikka - Nykänen (täydennettävät kansiot), Yritysverotus I 4:8

⁵⁰ Sipponen 1/1994, 26

3.4.2 Hyllypoistot

Verotuksessa käyttämättä olevia kirjanpidossa tehtyjä poistoja kutsutaan hyllypoistoiksi. Nämä hyllypoistot vaikeuttavat verotuspoistojen seuraamista. Verovelvollinen voi jättää verotuksessa käyttämättä kirjanpidossaan tekemänsä poiston. Kirjanpidossa vähennetty poistoero voidaan palauttaa verotettavaan tuloon. On myös mahdollista, että poistoeron muutosta ei lainkaan kirjata kirjanpitoon, vaan poistoja palautetaan tuloon ainoastaan verotuksessa.⁵¹ Käytännössä hyllypoistot kuitenkin vaikeuttavat verotuksen poistojen seuraamista, koska yritykset joutuvat pitämään hyllypoistoista ”kirjaa” normaalin kirjanpidon ulkopuolella. Hyllypoistojen seuraaminen on välttämätöntä, jotta verovelvollinen saa käyttää hyllypoistot myöhemmin verotuksessa hyväkseen. On kuitenkin huomattava, että EVL:n mukaisia vuotuisia maksimipoistoja ei voi tällöinkään ylittää.⁵²

Verotuksellista tuloslaskentaa ei voida rasittaa sellaisilla käyttöomaisuuden poistoilla, joita ei ole verovuonna tai aikaisemmin tehty kirjanpidossa. Tämän takaa EVL 54 §:n säännös verotuksen ja kirjanpidon sidonnaisuudesta. Säännös antaa kuitenkin verovelvolliselle mahdollisuuden siihen, että käyttöomaisuuden poistot voidaan tehdä kirjanpidossa suurempina kuin verotuksessa. Tikka - Nykänen on kuitenkin katsonut, että on harvinaista, että verovelvollisen kirjanpidolliset poistot tarkoituksellisesti ylittäisivät verotuksessa sallitut maksimipoistot ja että poistoero vähennetään verotuksessa myöhemmin hyllypoistoina.⁵³

Poistojen hylyttämisestä saattaa kuitenkin olla hyötyä verovelvolliselle joissakin tilanteissa. Verotettavan tuloksen osalta mahdollista tappiollisuutta voidaan pienentää tai estää tekemällä hyllypoistoja. Poistojen hylyttäminen voi olla erityisen hyödyllistä esimerkiksi silloin, kun on mahdollista, että tappioiden vähentämisoikeus tulevan omistajan vaihdoksen johdosta menetetään. Hyllypoistojen osalta kirjanpidossa tehty poistot eivät luonnollisesti pienennä verotuksessa poistamatonta hankintamenoa. Tämän vuoksi poistojen hylyttäminen voi olla edullista pääomatulo-osuuksien laskennan pohjana olevaa nettovarallisuutta ajatellen etenkin koneiden ja kaluston osalta. Rakennusten osalta vero-

⁵¹ Arvela ym. 2002/12, 142

⁵² Haapaniemi ym. 1997, 161

tuksessa poistamatonta hankintamenoa korkeampi verotusarvo otetaan rakennuskohtaisesti huomioon. Rakennuksen verotusarvon ollessa poistamatonta hankintamenoa korkeamman ei poistamattomalla hankintamenolla ole nettovarallisuuden kannalta merkitystä.⁵⁴

3.5 Tuloutusongelma

Suunnitelman mukaisten poistojen käsittelyssä suureksi ongelmaksi ovat osoittautuneet varsinkin irtaimen käyttöomaisuuden myyntivoittojen ja -tappioiden esittäminen. Lähinnä luovutusvoittojen erilainen tuloutustapa verotuksessa ja kirjanpidossa aiheuttaa joitakin ongelmia. Kirjanpidossa irtaimen käyttöomaisuuden myyntivoitto tuloutetaan sinä verovuonna, kun käyttöomaisuus myydään. Näin saadun vastikkeen ja hyödykkeen jäljellä olevan poistamattoman hankintamenon erotus tuloutetaan kirjanpidossa.⁵⁵ Yksittäisen hyödykkeen osalta myyntituloksen laskeminen on työlästä ja usein se saattaa olla jopa mahdotonta, jos käytössä ei ole hyödykekohtaista käyttöomaisuusseurantaa. Pienehköt ja tilikauden tuloksen kannalta epäolennaiset myyntitulokset voidaan kirjata netottamaan tilikauden hankintoja ja poistot kirjataan tästä netotetusta määrästä tai vaihtoehtoisesti myyntitulokset voidaan kirjata tilikauden suunnitelmanpoistoihin.⁵⁶

Verotuksessa sen sijaan saatu vastike vähennetään irtaimen käyttöomaisuuden jäljellä olevasta poistamattomasta kokonaishankintamenosta. Siten myyntivoitto tuloutuu verotuksessa epäsuorasti pienentämällä myyntivuoden ja tulevien vuosien enimmäispoistoa. Irtaimen omaisuuden myyntihinta on siis kirjattava poistamatonta menojäännöstä vähentäen. Irtaimen käyttöomaisuuden myyntivoitot eivät ole veronalaista tuloa ja vastaavasti myyntitappiot eivät ole verotuksessa vähennyskelpoista kulua.⁵⁷ Jatkuvia muutoksia näin aiheutuu seuraavien vuosien verotettavan tulon laskelmissa kirjanpidon ja verotuksen välillä, kun verotettavan tulon laskelmassa verotettavasta tulosta on vähennettävä kirjanpidossa suoraan tuloutettu veronalainen luovutushinta ja tuloutus muutettava epäsuoraksi.⁵⁸

⁵³ Tikka - Nykänen (täydennettävät kansiot), Yritysverotus I 4:8

⁵⁴ Haapaniemi ym. 1997, 161 - 162

⁵⁵ Edita Publishing (toim.) KPMG 2002, 85 - 86

⁵⁶ Pirhonen 1996: maaliskuu, 6

⁵⁷ Edita Publishing (toim.) KPMG 2002, 85 - 86

⁵⁸ Stenman 1995:5, 487

Jotta kirjanpidollinen myyntivoitto ei tuloutuisi verotuksessa kahteen kertaan, se vähennetään käyttöomaisuusesineen myyntivuoden verotettavasta tulosta. Tuloslaskelman kokonaispoistot saadaan vastaamaan EVL:n säännöksiä ja samalla turhilta eroilta välttyään peruuttamalla myyntitulos vastaavan suuruisena tuloslaskelmassa poistoeron muutoksesta ja taseen kumulatiivisessa poistoerossa.⁵⁹

Nykyisessä verotuksen poistojärjestelmässä irtaimen käyttöomaisuuden todellisen verotuksellisen hankintamenon selvittäminen onkin mahdotonta epäsuoran tuloutusmenetelmän vuoksi, vaikka omaisuus edellytetään siirrettävän kirjanpitoarvosta.⁶⁰ Irtaimen käyttöomaisuuden todellisen verotuksellisen hankintamenon selvittämistä edellytetään mm. jakautumisessa tai liiketoimintasiirto-tilanteessa. Se seikka, että hankintamenoa ei käsitellä kirjanpidossa ja verotuksessa samalla tavalla, aiheuttaa erityisesti teknisiä ongelmia. Mikäli yhtiöllä on kirjanpidossaan käytössä toimiva käyttöomaisuusseuranta, ei myyntikirjausten käsittely kuitenkaan liene ongelma. Verotuksessa siirtyminen suoraan tuloutukseen ei näin aiheuttaisi verovelvolliselle suurta muutosta, koska kirjanpidossa jo usein menetellään näin. Irtaimen käyttöomaisuuden myyntitulojen epäsuorasta tuloutuksesta luopuminen selkeyttäisi verotusta. Lisäksi se yhdenmukaistaisi verotuksen ja kirjanpidon suunnitelmapoistojen laskentaa ja verotuksen käyttöomaisuuslaskentaa.⁶¹

3.6 Verotuksen ohjaava vaikutus

Verotuksen ja kirjanpidon sidonnaisuuden haittapuolena on se, että yleisesti yritysten antaman informaation kannalta tilinpäätös ei kerro, miten tilikauden tulos on muodostunut. Sen sijaan yritysten tilinpäätökset osoittavat verotuksen ja kirjanpidon sidonnaisuuden vuoksi sen, minkälainen tulos verottajalle halutaan esittää. Verotuksen ja kirjanpidon tiukka sidonnaisuus siis luo sellaisia käytäntöjä, joissa verotusnäkökohdat ohjaavat hyvää kirjanpitotapaa enemmän. Poistoajan alkuaikoina suunnitelman mukaiset poistot ovat yleensä pienemmät kuin EVL:n mukaiset maksimipoistot. Tämän vuoksi verosidonnaisuus saattaa vaikuttaa mm. tuloksen laskentaan siten, että poistojen etupainoisuuden vuoksi tulos esitetään pienempänä kuin arvioituun pitoaikaan perustuvat suunnitelman

⁵⁹ Edita Publishing (toim.) KPMG 2002, 85 - 86

⁶⁰ Arvela ym. 2002/12, 142

mukaiset poistot sallisivat.⁶² Erotuksen osalta suunnitelman ylittävät poistot näkyvät normaalisti poistoeron lisäyksenä tuloslaskelmassa.

EVL:n jaksottamissäännökset sallivat tietyssä laajuudessa tuloksentasauksen eri laskentakausien välillä. Yritysten on mahdollista siis hyvänä vuotena pienentää vuositulostaan ja verotettavaa tuloaan esimerkiksi tekemällä maksimipoistot. Huonona vuotena yritys voi vuorostaan parantaa tulostaan tekemällä sallittua maksimia pienemmät poistot. Näin tuloksentasauksen näkökulmasta EVL:n jaksottamissäännökset ovat eduksi yrityksille, koska jaksottamissäännökset sallivat tietyssä laajuudessa tasaisen tuloksen esittämisen ”oikean” tuloksen vaihteluista riippumatta.⁶³ Toisaalta nykyinen yritysverojärjestelmämme sallima tuloksentasaus heikentää tilinpäätösten informaatioarvoa niiden vahvan verosidonnaisuuden vuoksi.

Niissä tilanteissa, kun verovelvolliselle on syntynyt poistoeron lisäystä, voi verovelvollinen tehdä kirjanpidossa myöhemmän tilikauden kokonaispoiston suunnitelman mukaista poistoa pienempänä. Tilikauden kokonaispoistot saavat olla suunnitelmapoistoja pienemmät vain, jos käyttöomaisuuden hankintamenoa on jo aikaisempina tilikausina poistettu poistosuunnitelman mukaista määrää enemmän. Tällaisessa tilanteessa on tuloslaskelmassa suunnitelman mukaisten poistojen kohdassa esitettävä kuitenkin tilikauden suunnitelmapoistot, joita oikaistaan poistoeron vähennyksellä vastaavasti.⁶⁴ Kokonaispoisto muodostuu suunnitelman mukaisesta poistosta lisättynä poistoeron lisäyksellä tai vastaavasti vähennettynä poistoeron vähennyksellä. Näin kokonaispoisto muodostaa EVL 54 §:n näkökulmasta vertailukohdan verotuksen ja kirjanpidon välille.⁶⁵

KPL:n 5:12.1 mukaan kirjanpitovelvollinen saa kirjata suunnitelman ylittäviä poistoja, jos siihen on erityistä syytä. Hallituksen esityksessä 173/1997 ainoana esimerkkinä tällaisesta syystä on mainittu EVL 54.2 §:n säännös, jonka mukaan poistot hyväksytään verotuksessa vain, jos yhtä suuri vähennys on tehty myös kirjanpidossa. Tämän lisäksi halli-

⁶¹ Stenman 1995:5, 487, Edita Publishing (toim.) KPMG 2002, 85 – 86, Rätty 1995:4, 15

⁶² Komiteamietintö 1990:45, 78

⁶³ Tikka - Nykänen (täydennettävä kansio), Yritysverotus I, 4:12

⁶⁴ Kirjanpitolautakunta 27.9.1999, 20

⁶⁵ Haapaniemi ym. 1997, 161

tuksen esityksen perusteluissa viitataan aikaisemman kirjanpitolain poistoeron muodostumista koskevaan säännökseen. Tämän säännöksen perustana olleessa hallituksen esityksessä 111/1992 todetaan seuraavasti:

Nimenomaan veronhuojennus- ja veroluoton hankkimistarkoituksessa suoritettavat ylipoistot, varaukset ja ylimääräiset kulukirjaukset voidaan siis merkitä tilinpäätökseen edellyttäen, että niiden vaikutus tilikausien tuloksiin selvitetään. Sen sijaan muita varauksia ei ole sallittua tehdä.

Nämä kirjanpitolain perustelut huomioon ottaen professori Jarmo Leppiniemi on lehtiartikkelissaan⁶⁶ arvioinut, ettei tilinpäätöksessä ole perusteltua kirjata muilla perusteilla suunnitelman mukaiset poistot ylittäviä poistoja kuin verolainsäädännön mukaisen veroedun saamiseksi. Leppiniemi on katsonut myös, ettei ylipoistojen kirjaamisessa ole kysymys liiketapahtuman merkitsemisestä kirjanpitoon. Tästä seuraa se, että ylipoistojen kirjaamismahdollisuuden vapaamielinen tulkinta ja soveltaminen saattaa näin etäännyttää tilinpäätöksestä saatavaa oikeaa ja riittävää kuvaa kirjanpitovelvollisen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. EVL:n 54 § toimii ns. kirjanpidon jaksotusongelman täydennyskeinona. Tämä tarkoittaa sitä, että veroetujen tavoittelemisen pakottaa verovelvollisen jaksottamaan käyttöomaisuuden hankintamenon myös kirjanpidossa. Verotuksellisen vähennyskelpoisuuden edellytykseksiään asetetaan velvollisuus tehdä vastaavat kirjaukset kirjanpidossa. Samalla EVL 54 §:n säännös sitoo varaston hankintamenon jaksotuksen ja poistokirjaukset verotuksessa ja kirjanpidossa toisiinsa.

Edellä käsitellyn perusteella verotuksella on selvä ohjaava vaikutus kirjanpitoon. Verotus ohjaa kirjanpitoa EVL 54 §:n edellyttämän kirjanpitosidonnaisuusvelvoitteen vuoksi. Yritysten näkökulmasta verotuksen ohjaava vaikutus näkyy mm. tuloksentasausmahdollisuutena. Tämä on yrityksille merkittävä etu, koska näin ne voivat vaikuttaa tiettyssä laajuudessa näytettävään tulokseen ja samalla niille määräytyvän veron määrään. Verottajan näkökulmasta EVL 54 §:n säännös takaa myös sen, ettei omistajille voida esittää jaettavaa, ellei samalla myös verottajalle sitä esitetä. Verotuksessa edellytetään poistojen ku-

⁶⁶ Leppiniemi 2000:1, 24

mulatiivista yhtäsuuruutta kirjanpidon poistojen kanssa.⁶⁷ Nämä luovat yhtenäisen käytännön verotuksen ja kirjanpidon välille, vaikka yrityksen tarkoituksena olisikin veroetujen saavuttaminen poistoja tekemällä. Haittapuolena verotuksen ohjaavalla vaikutuksella on se, että tuloksentasauksen vuoksi tilinpäätöstiedot kärsivät ns. oikean informaation puutteesta. Täten tilinpäätösratkaisuissa korostuu veroedun saamistarkoitus. Suunnitelman mukaiset poistot ylittäviä poistoja ei ole perusteltua tehdä muuta kuin verotuksellisista syistä.

Nykyinen verotuksen poistojärjestelmä houkuttelee yrityksiä tekemään kirjanpidon suunnitelman mukaisia poistoja suurempia poistoja. Näin tapahtuu yleensä silloin, kun yrityksellä on ollut hyvä vuosi. Tällaisessa tilanteessa yrityksen on mahdollista ns. tasata tulostaan yritysverojärjestelmämme tuloksentasauskeinoin. Tekemällä hyvänä vuotena maksimipoistot yritys saavuttaa merkittävän veroedun, koska kirjanpidollinen tulos ja verotettava tulo samalla pienenee. Nykyinen järjestelmä mahdollistaakin sen, että yritykset voivat vaikuttaa niille määräytyvän veron määrään ylipoistoja tekemällä.

Toisaalta nykyinen yritysverojärjestelmä jopa suorastaan pakottaa yrityksiä tekemään verotuksellisista syistä ylipoistoja. Tämä johtuu siitä, että ylipoistojen tekemättä jättäminen ei ole yksinkertaisesti verotuksellisesti kannattavaa. Ylipoistoja tekemällä verotus ei muodostu hyvinä vuosina niiden tulosvaikutteisuuden vuoksi yhtä ankaraksi kuin se pelkäästään kirjanpidon suunnitelman mukaisten poistojen perusteella muodostuisi.

Huonoina vuosina tuloksentasaus sen sijaan mahdollistaa sen, että yritys voi parantaa tulostaan tekemällä sallittua maksimia pienemmät poistot tai jopa purkamalla (eli tulouttamalla) aikaisempien vuosien poistoeroja, mikäli niitä yrityksellä on. Näin näytetty tulos on suurempi, kun EVL:n maksimipoistot jätetään tekemättä. Yrityksen oikean kirjanpidollisen tuloksen arvioiminen tällaisessa tilanteessa vaikeutuu. Verotukselliset syyt silloin ohjaavat tätä menettelyä.

⁶⁷ Leppiniemi 1999, 69

3.6.1 Pienet kirjanpitovelvolliset

Verosidonnaisuus usein yksinkertaistaa verovelvollisen kirjanpitoa pienissä yhtiöissä, joissa tilinpäätös laaditaan ensisijaisesti verottajaa varten.⁶⁸ Erityisesti pienet yritykset jaksottavat yksinkertaisuuden vuoksi kirjanpidossa tavalla, joka hyväksytään myös verotuksessa.⁶⁹ Näin saman erän jaksottamista ei jouduta seuraamaan erikseen kahdessa tulolaskentajärjestelmässä kirjanpidon ja verotuksen osalta.

Pienellä kirjanpitovelvollisella tarkoitetaan kirjanpitolautakunnan 27.9.1999 antamassa yleisohjeessa kirjanpitovelvollisia, joissa enintään yksi seuraavista kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentin mukaisista rajoista ylittyy:

-liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 6 250 000 EUR

-taseen loppusumma 3 125 000 EUR

-palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä

Yleisohjeessa todetaan, että pienten kirjanpitovelvollisten voi olla informaation taloudellisen tuottamisen periaatteen näkökulmasta hyödyllistä mukauttaa suunnitelmapoistot verotuspoistojen kanssa, koska näin välttyään poistoerojen syntymiseltä. Toisin sanoen myös pienet kirjanpitovelvolliset tekevät poistot poistosuunnitelman mukaisesti, mutta ne voivat yleisohjeen mukaan noudattaa yksinkertaistettuja menettelytapoja. Yleisohjeen yksinkertaistettua menettelyä ei poistojen osalta kuitenkaan sovelleta, vaan suunnitelman mukaiset poistot tulee tehdä yleisten periaatteiden mukaan, mikäli yksinkertaistettu menettely johtaisi siihen, että tilinpäätös ei antaisi oikeita ja riittäviä tietoja KPL:ssa tarkoitulla tavalla.⁷⁰

Pienten kirjanpitovelvollisten näkökulmasta korostuu kirjanpidon ja verotuksen yhteyden puuttuminen poistojen osalta. Erot aiheuttavat pienten kirjanpitovelvollisten näkökulmasta joitakin huomionarvoisia näkökohtia.

⁶⁸ Komiteamietintö 1990:45, 78

⁶⁹ Jääskeläinen ym. 1995:17, 7

Kirjanpitolain edellyttämien suunnitelman mukaisten poistojen ja verolainsäädännön yhteensovittamiseksi kirjanpidon poistot voidaan kirjanpitolautakunnan antaman yleisohjeen mukaan irtaimen käyttöomaisuuden osalta määrittää tietyin edellytyksin EVL:n mukaista jäännösarvopoistomenetelmää soveltaen.⁷¹ Kirjanpitovelvollisen soveltaessa kirjanpidossa EVL:n mukaista menojäännöspoistomenetelmää lasketaan poistopohja ja kokonaismenojäännös vastaavalla tavalla kuin verotuksessa.

EVL 30 § sisältää säännökset irtaimesta käyttöomaisuudesta, joka käsittää koneet, kaluston ja muun niihin rinnastettavan irtaimen käyttöomaisuuden. Tämä laissa tarkoitettu omaisuus poistetaan vähentämällä vuosittain 25 prosentin enimmäispoisto kaikkien kyseiseen käyttöomaisuusluokkaan kuuluvien esineiden ennen poistoa jäljellä olevasta kokonaismenojäännöksestä. Kokonaismenojäännös ennen poistoa lasketaan lisäämällä verovelvollisella verovuoden alussa olleen irtaimen käyttöomaisuuden poistamattomaan hankintamenoon vuoden aikana käyttöön otettujen irtaimen käyttöomaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden hankintameno ja vähentämällä siitä vuoden aikana myydyistä irtaimen käyttöomaisuuteen kuuluneista esineistä saadut luovutusvastikkeet. Silloin kun vuoden aikana kertyneiden luovutusvastikkeiden määrä on suurempi kuin jäljellä oleva menojäännös ennen vastikkeiden vähentämistä, luetaan yli menevä osa verovuoden verotettavaan tuloon.⁷²

Kaikkien käyttöomaisuushyödykkeiden poistot tulee tehdä ennalta laaditun poistosuunnitelman mukaisesti. Suunnitelman mukaisina poistoina pidetään EVL:n mukaisia menojäännöspoistoja, silloin kun kirjanpitovelvollinen soveltaa Kila:n yleisohjeen mukaista menettelyä pienenä kirjanpitovelvollisena. Kun EVL:n mukaisia poistoja sovelletaan, kirjanpidossa ei synny poistoeroa. Tarkoitus on, että käyttöomaisuuden hankintameno poistetaan taloudellisena pitoaikanaan. Poistolaskennan yksinkertaistamiseksi Kila on yleisohjeessaan katsonut, että jäännösarvo tulee määritellä nollassa. Olennaisuusperiaatteen mukaisesti hyödykekohtainen poistosuunnitelma on kuitenkin laadittava merkittävimmille käyttöomaisuusnimikkeille. Hyödykekohtaista poistosuunnitelmaa edellytetään yleis-

⁷⁰ Kirjanpitolautakunta 27.9.1999, 30 - 31

⁷¹ Jääskeläinen 1995:17, 57

⁷² Edita Publishing (toim.) KPMG 2002, 70

ohjeen mukaan hyödykkeille, joiden tulontuottamiskykyä voidaan arvioida erillislaskelmin tai joiden hankintamenot muodostavat olennaisen osan kirjanpitovelvollisen käyttöomaisuuden kirjanpitoarvosta.⁷³

Kila:n antama yleisohje pienille kirjanpitovelvollisille noudattaa pitkälti verotuksen poistosäännöksiä. Samalla yleisesti lähtökohtana olevat KPL:n säännökset kirjanpidon sumupoistoista poikkeavat merkittävästi pienten kirjanpitovelvollisten menojäännöspoistomenetelmästä. KPL:n mukaisten sumupoistojen ja pieniä kirjanpitovelvollisia koskevan menettelytavan välillä on joitakin olennaisia eroja.

Verotuksesta poiketen KPL:n 5:5.1 mukaan käyttöomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Kirjanpidossa jokaista käyttöomaisuushyödykkeen hankintamenoa käsitellään erikseen ja tämä hankintameno on periaatteessa aktivoitava. Aktivointi kuitenkin edellyttää, että ko. hankintameno kerryttää tuloa yli vuoden. Poistojen osalta edellytetään erillistä poistosuunnitelmaa, jonka mukaan poistot on tehtävä vuodesta toiseen samansuuruisina suunnitelman mukaisina poistoina. Käyttöomaisuushyödykkeen vaikutusajalla tarkoitetaan sen taloudellista pitoaikaa, joka riippuu hyödykkeeseen liittyvistä tulonodotuksista.⁷⁴ Poisto ei ole kuitenkaan sidoksissa käyttöomaisuushyödykkeestä saatavaan tuloon, vaan poisto on tehtävä tilikausittain tuloksesta riippumatta.⁷⁵

Alle kolmen vuoden kaluston ja pienhankintojen osalta on pienten kirjanpitovelvollisten näkökulmasta myös joitakin menettelytapaoeroja. Verotuksen menojäännösjärjestelmästä voidaan EVL 33 §:n mukaisesti poiketa. Poikkeamisen edellytyksenä on, että käyttöomaisuuden todennäköinen käyttöaika on enintään kolme vuotta tai, että kysymyksessä on pienhankinta (hankintameno on enintään 850 euroa). Näissä tapauksissa hankintameno saadaan poistaa kokonaisuudessaan vuosikuluna hankintavuonna. Pienhankintoina voi verovuonna vähentää enintään 2500 euroa.⁷⁶

⁷³ Kirjanpitolautakunta 27.9.1999, 31

⁷⁴ Kirjanpitolautakunta 27.9.1999, 15

⁷⁵ Alhola ym. 1999, 82

⁷⁶ Andersson ym. 2000, 344 – 345, Edita Publishing (toim.) KPMG 2002, 71

Kirjanpidossa sen sijaan voidaan olennaisuuden ja varovaisuuden periaatteet huomioiden vähäarvoisten hyödykkeiden hankintamenot kirjata kokonaisuudessaan käyttöönottotilikauden kuluksi, vaikka niiden odotetaan tuottavan tuloa useamman tilikauden aikana. Vähäarvoisille hyödykkeille ei voida asettaa kuitenkaan rahamääräistä rajaa, toisin kuin EVL 33 §:n pienhankintoja koskevassa kohdassa on määritetty. Vähäarvoisen käyttöomaisuushankinnan määrää on arvioitava kirjanpitovelvollisen toiminnan laajuuden ja pysyvien vastaavien kokonaismäärän perusteella.⁷⁷

Kila:n antaman yleisohjeen mukaan pienten kirjanpitovelvollisten tulee kirjanpidossaan aktivoida kaikkien EVL:n 33 §:ssä tarkoitettujen hyödykkeiden hankintamenot ja kirjata vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Näin on meneteltävä silloin, kun hyödykkeiden vaikutusaika ulottuu useammalle kuin yhdelle tilikaudelle. Pienet kirjanpitovelvolliset voivat kuitenkin aktivointivelvollisuudesta huolimatta menetellä Kila:n yleisohjeen mukaan samoin kuin EVL 33 §:ssä on säädetty enintään kolmen vuoden kaluston ja pienhankintojen osalta. Kila:n yleisohjeessa on pienille kirjanpitovelvollisille annettu myös mm. kirjanpitoasetuksen helpotuksia liitetietoina ilmoitettaviin tietoihin.

Yleisohjeen taustalla on ollut pyrkimys saada yhteensovitetuksi voimassa olevan verolainsäädännön ja KPL:n suunnitelman mukaisten poistojen vaatimukset. Lähtökohtaisesti kirjanpitovelvollisten on aina noudatettava poistojen osalta KPL:n suunnitelman mukaisia poistoja koskevia säännöksiä. Pieniä kirjanpitovelvollisia koskeva Kila:n yleisohje koskee puolestaan vain siinä erikseen määriteltäviä kirjanpitovelvollisia. Vain nämä yleisohjeessa määritellyt edellytykset täyttävät kirjanpitovelvolliset voivat noudattaa ko. poisto-ohjeessa määriteltäviä menettelytapoja, ja näin samalla poiketa lähtökohtana olevista KPL:n säännöksistä.

Pienten kirjanpitovelvollisten näkökulmasta EVL:n mukaisten poistojen katsominen kirjanpidon suunnitelman mukaiseksi poistoksi yksinkertaistaa ja helpottaa sovellettavaa menettelytapaa poistojen osalta. Pienten kirjanpitovelvollisten onkin taloudellista ja järkevää menetellä näin toiminnassaan. Kauppa- ja teollisuusministeriö on arvioinut, että valtaosa näistä yrityksistä käyttää hyväkseen Kila:n yleisohjeen mukaista helpotusta.

⁷⁷ Kirjanpitolautakunta 27.9.1999, 13 - 14

Merkitys on huomattava, sillä käytännössä tällaisia pieniä kirjanpitovelvollisia on ainakin 95 prosenttia kaikista yrityksistä Suomessa.⁷⁸ Verohallituksen vuoden 2001 verotilaston mukaan yrityksiä, joiden liikevaihto on enintään 3 363 000 euroa (pienillä kirjanpitovelvollisilla raja on 6 250 000 euroa), on yhteensä 230 468 kappaletta. Tämä on 84 prosenttia kaikista yrityksistä, kun jätetään ottamatta huomioon liikevaihdoltaan tuntemattomat yritykset.⁷⁹ Henkilökunnan lukumäärän raja pienillä kirjanpitovelvollisilla on 50. Verotilaston mukaan alle 50 työntekijän yrityksiä oli 96 prosenttia kaikista yrityksistä,⁸⁰ kun jätetään ottamatta huomioon tuntemattomat yritykset henkilökunnan lukumäärän osalta.⁸¹ Pienten kirjanpitovelvollisten osuus yritysryhmänä on siis selvästi suurin.

Pienten kirjanpitovelvollisten näkökulmasta verotus selvästi ohjaa kirjanpitoa. Tosin näiden verovelvollisten näkökulmasta verotuksen ohjaava vaikutus on edellä mainitut näkökohdat huomioonottaen edullista. Käytännössä kaikista Suomen yrityksistä vain harva noudattaa hyödykekohtaista käyttöomaisuuskirjanpitoa, koska suurin osa yrityksistä voi soveltaa pieninä kirjanpitovelvollisina Kila:n yleisohjeen mukaista yksinkertaistettua menettelyä. Voidaan sanoa, että Kila on joutunut kirjanpidon osalta lieventämään KPL:n vaatimuksia käyttöomaisuuden hyödykekohtaisesta seurannasta.⁸²

Koska lähes poikkeuksetta pienten kirjanpitovelvollisten kirjanpidon sumu-poistot, hyödykekohtaisia poistoja lukuun ottamatta, noudattavat EVL:n menojäännöspoistoja, pieni kirjanpitovelvollinen saattaa kokea, että kirjanpidon merkitys on keskeistä lähinnä vain verottajaa varten. Verottajan näkökulmasta ko. tilanne on ongelmallinen. Mikään taho ei varsinaisesti kärsi pienten kirjanpitovelvollisten kohdalla tapahtuvasta verotuksen ohjaavasta vaikutuksesta. Mikäli kirjanpidon poistot tehdään ainoastaan verottajaa varten verotuksellisia näkökohtia korostaen, ei kirjanpidolta edellytetyt tavoitteet toteudu.

⁷⁸ Kauppa- ja teollisuusministeriö 10.2.2003, 6

⁷⁹ Tuntemattomista yrityksistä valtaosa on asuntoyhteisöjä (s. 70)

⁸⁰ Verohallitus 2003, 69 - 76

⁸¹ Pääasiassa asuntoyhteisöjä, elinkeinoyhtymiä ja liikkeen- ja ammatinharjoittajia (s.72)

⁸² Veronmaksajain Keskusliitto 14.1.2003, 8 - 9

3.7 IAS on haaste verolainsäädännölle

EU:ssa on vuonna 2002 hyväksytty IAS-asetus (IAS, International Accounting Standards), joka edellyttää eurooppalaisten noteerattujen yritysten laativan konsernitilinpäätöksensä kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS, International Financial Reporting Standards) mukaan viimeistään vuodesta 2005 alkaen.⁸³ IAS/IFRS-standardien soveltaminen on vaatinut laajaa esityötä myös Suomessa.

Vuoden 2005 alkuun mennessä kaikki EU-alueella rekisteröidyt pörssiyhtiöt siirtyvät siis tilinpäätöksissään ja osavuositarkastuksissaan noudattamaan kansainvälisiä IAS-normeja. Koko EU-alueella on arvioitu olevan noin 7 000 yritystä, jotka valmistautuvat konserniraportoinnissaan IAS-järjestelmän käyttöönottoon. Suomalaisia näistä emoyhtiöistä on noin 300. Standardeihin siirtymiseen liittyvissä kysymyksissä ilmenee vielä kuitenkin lukuisia avoimia kysymyksiä sekä kansallisella että kansainvälisellä tasolla. Kansainvälisesti IAS-sääntelyn keskeneräisyys on lykännyt yhtiöiden perehtymistä standardeihin. Monia standardeja uudistetaan parhaillaan, mikä on suurin siirtymistä vaikeuttava tekijä. Lisäksi lähiaikoina tullaan antamaan täysin uusia standardeja, joita joudutaan soveltamaan konsernitilinpäätöksen laadinnassa vuonna 2005.⁸⁴

Kauppa- ja teollisuusministeriön IAS-sääntelyryhmä on katsonut, että IAS/IFRS:n soveltamisessa myös Suomessa tullaan lähtökohtaisesti noudattamaan ”ei estettä, ei pakkoa”-periaatetta. Työryhmän mukaan IAS/IFRS:n käyttöönottoa ei ole tarpeellista rajoittaa sitä haluavilta yhtiöiltä koskien sekä konserni- että erillistilinpäätöksiä. Tällä hetkellä myös kirjanpitolakia ollaan muuttamassa. Kyseiset KPL:n muutokset on tarkoitus toteuttaa siten, että IAS/IFRS-periaatteet ovat jatkossa melko laajasti sallittuja. Tämä tarkoittaa sitä, että IAS/IFRS-säännöt tulevat todennäköisesti koskemaan Suomessakin huomattavasti laajempaa yritysjoukkoa, kuin mitä suunnitelmissa alun perin on ajateltu.⁸⁵

Kauppa- ja teollisuusministeriö asetti lokakuussa vuonna 2002 IAS-sääntelyryhmän kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IAS/IFRS-standardien) ja EU:n tilinpäätösstandardi-

⁸³ KPMG 2003, 1

⁸⁴ Rätty 13.8.2003, 22

en muutosten voimaan saattamiseksi Suomessa.⁸⁶ Kyseinen työryhmä julkaisi loppuraporttinsa kesäkuussa 2003 (Kauppa- ja teollisuusministeriön työryhmä- ja toimikuntaraportteja, IAS-sääntelyryhmän loppuraportti 9/2003). Kesän 2003 aikana tilanne Suomessa IAS/IFRS-standardien osalta onkin jossain määrin selkiytynyt. Kesäkuussa on annettu pitkään odotettu standardi, joka sääntelee IAS-raportointiin siirtymistä. Lisäksi heinäkuussa 2003 on toteutettu EU:ssa IAS-standardien hyväksyminen. Tosin rahoitusinstrumentit ovat jääneet toistaiseksi hyväksymismenettelyn ulkopuolelle. Kansallisesta näkökulmasta ongelmalliseksi on nähty se, että lainsäädäntöä mukautetaan vasta nyt IAS-normistoon.⁸⁷

Suomessa on tällä hetkellä taloushallinnon keskeisin lainsäädäntö uudistumassa kauttaaltaan 1 – 2 vuoden sisällä. Taloushallinnon lainsäädäntöuudistuksia on vireillä kirjanpito-, osakeyhtiö-, tilintarkastus- ja verosäännösten osalta. On arvioitu, että muutokset eivät todennäköisesti jää kuitenkaan tähän. Esimerkiksi kirjanpidon IAS/IFRS-määräykset tulevat jatkossa vaikuttamaan nykyisiä suunnitelmia enemmän verolainsäädäntöön. Lainsäädäntömuutosten keskinäinen kytkös ei ole kuitenkaan vahva. Merkittävimmät yhteiset tekijät löytyvät IAS/IFRS-standardien toteuttamisesta Suomessa. Muutosten taustalla on tavoite suomalaisten yritysten kansainvälisen kilpailukyvyn lisäämisestä kansallisten päämäärien lisäksi.⁸⁸

Rahoitustarkastuksen kyselyn mukaan 73 prosenttia vastanneista yhtiöistä ilmoitti suunnittelevansa standardien soveltamista myös konserniyhtiöiden erillistilinpäätöksiin. Moni yhtiö haluaa kuitenkin ennen lopullista päätöstä varmistua siitä, ettei standardien käyttöönotto erillistilinpäätöksissä aiheuta verotuksellisia ongelmia. Yleisesti IAS-normistoon siirtyminen tulee vaatimaan yrityksiltä huomattavaa panostusta. Laskentajärjestelmien muutokset vaativat myös aikaa.⁸⁹

⁸⁵ KPMG 2003, 1

⁸⁶ Leppiniemi ym. 9/2003, 1 -5, Mähönen 4/2003, 22, Price Waterhouse Coopers 15.7.2003, 1

⁸⁷ Rätty 13.8.2003, 22

⁸⁸ Kirjanpitotoimistojen liitto 2004, 107

⁸⁹ Rätty 13.8.2003, 22

3.7.1 IAS-normien suhde verolainsäädäntöön

IAS:n mukaisesta aineellisesta käyttöomaisuudesta säädetään IAS 16-standardissa ja aineettomasta käyttöomaisuudesta IAS 38-standardissa. IAS-normien ja verolainsäädännön poistojärjestelmän keskeiset erot luovat paineita nykyisen verotuksen poistojärjestelmän kehittämislle sekä verotuksen ja kirjanpidon tuloksen ja varallisuuden laskennan erot-tamiselle kokonaan toisistaan.⁹⁰ Merkittävimmät erot IAS 16 ja IAS 38-standardien sekä elinkeinoverolain välillä liittyvät standardien sallimaan hyödykkeiden uudelleenarvos-tukseen sekä poistoihin.

IAS 16-säännöksen mukaan aineellinen käyttöomaisuus merkitään taseeseen, jos yritys saa hyödykkeestä todennäköisesti taloudellista hyötyä ja hyödykkeen hankintameno on luetettavasti määriteltävissä. Alkuperäinen arvostus tapahtuu taseessa hankintamenoon. Hankintamenoksi katsotaan pääsääntöisesti välittömät menot. Yleismenot luetaan han-kintamenoon vain silloin, jos ne johtuvat välittömästi hyödykkeen hankinnasta tai saat-tamisesta toimintavalmiiksi. IAS 23-normin mukaan vieraan pääoman menot aktivoidaan osaksi hankintamenoa, mikäli ne johtuvat välittömästi hyödykkeen hankkimisesta, raken-tamisesta tai valmistamisesta.⁹¹

IAS/IFRS-standardien mukaan poistot tehdään aineellisista IAS 16 ja aineettomista IAS 38 hyödykkeistä systemaattisesti vaikutusaikana kuvastaen hyödykkeestä saatavaa hyö-tyä. Poistoaika ja –menetelmä tarkistetaan määräajoin uudelleen. Verotuksen poistojär-jestelmä eroaa merkittävästi IAS/IFRS-standardeista erityisesti irtaimen käyttöomaisuu-den osalta. Verotuksessa koneiden, kaluston ja muun irtaimen käyttöomaisuuden poistoja ei tehdä hyödykkeen taloudelliseen vaikutusaikaan perustuen, vaan yhtenä eränä hyö-dykkeiden poistamatta olevien hankintamenojen summasta, josta on vähennetty myös hyödykkeiden luovutushinnat (menojäännös). IAS/IFRS-normien mukaan luovutushinnat tuloutetaan myös suoraan, toisin kuin verotuksessa.⁹²

⁹⁰ Kirjanpitoimistojen liitto 2004, 113

⁹¹ Halen 26.8.2003, 3

3.7.2 Uudelleenarvostus

Merkittävänä erona nykyiseen verotuksen poistojärjestelmään verrattuna on IAS/IFRS-standardeissa määritelty omaisuuden uudelleenarvostus. IAS 16 esittää kaksi erilaista vaihtoehtoa aineellisen käyttöomaisuuden arvostamiseksi alkuperäisen kirjaamisen jälkeen. Ensisijaisena menettelytapana on merkitä hyödyke taseeseen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla vähennettyyn hankintameno. Tämä menettely vastaa suomalaista nykykäytäntöä. Vaihtoehtoisen menettelytavan mukaan hyödyke merkitään taseeseen uudelleenarvostukseen perustuvaan määrään. Arvostaminen uudelleen edellyttää näyttöä eli hyödykkeen arvo on voitava todentaa. Uudelleenarvostukseen perustuvaksi määräksi katsotaan uudelleenarvostamispäivän käypä arvo vähennettynä sen jälkeen kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla. Uudelleen arvostetusta määrästä tehdään siis myös poistoja.⁹² EVL:ssä ei tätä vastoin sallita käyttöomaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden arvonkorotuksia.

Aineettomilla hyödykkeillä käypä arvo määritetään toimiviin markkinoihin perustuen. Tällaista toimiviin markkinoihin perustuvaa arvoa on aineettomilla hyödykkeillä harvoin olemassa, joten uudelleenarvostus ei ole niiden kohdalla kovin tavallista. Aineellisilla hyödykkeillä sen sijaan käypä arvo on yleensä niiden markkina-arvo tai arviointiin perustuva markkina-arvo. Maa-alueiden ja rakennusten kohdalla käypä arvo määritetään yleensä ulkopuolisen riippumattoman asiantuntijan, kuten kiinteistövälittäjän arvioinnin perusteella. Koneiden ja kaluston kohdalla markkina-arvo määritetään muun arvion perusteella. Niissä tilanteissa, kun markkina-arvosta ei ole näyttöä esimerkiksi koneen erityisen luonteen vuoksi, se arvostetaan poistoilla vähennettyyn jälleenhankintaan. Tämä tarkoittaa sitä, että käypä arvo johdetaan jälleenhankintahinnasta.⁹⁴

Mikäli uudelleenarvostus valitaan käytettäväksi vaihtoehdoksi, menetelmää on sovellettava hyödykeryhmäkohtaisesti ja johdonmukaisesti riittävän usein. Uudelleenarvostaminen riippuu luonnollisesti arvostettavien aineellisten hyödykkeiden käypien arvojen muutoksista. Koko aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden ryhmä kuten rakentamattomat

⁹² Leppiniemi ym. 9/2003, 46

⁹³ Itäniemi 7/2003, 28, Halen 26.8.2003, 3 - 4

maa-alueet, koneet, lentokoneet, toimistokoneet ja –kalusto, johon hyödyke kuuluu, tulee arvostaa uudelleen samanaikaisesti. Näin estetään se, että hyödykkeet saatetaan arvostaa vain valikoiden omien tarpeiden mukaan. Mikäli aineeton hyödyke arvostetaan uudelleen, kaikki muut samaan ryhmään kuuluvat hyödykkeet arvostetaan myös uudelleen. Poikkeuksen ns. ryhmäkohtaiseen uudelleenarvostamiseen muodostaa sellainen tilanne, jossa näillä toisilla aineettomilla hyödykkeillä ei ole olemassa toimivia markkinoita. Uudelleenarvostamisessa syntyvä lisäys sekä vähennys siltä osin kuin vähennys ei ylitä kyseisestä hyödykkeestä johtuvaa uudelleenarvostusrahastoon sisältyvää määrää, kirjataan suoraan omaan pääomaan uudelleenarvostusrahastoon.⁹⁵

Verotuksen näkökulmasta katsottuna on epätodennäköistä, että verotuksessa luovuttaisiin todellisesta hankintamenosta poistojen perustana, vaikka IAS/IFRS-standardeissa yhtiöstä riippuen joko pakotetaan tai sallitaan laajasti käypien arvojen käyttäminen. Ei ole ainakaan todennäköistä, että verottaja haluaisi tältä osin muuttaa käytäntöään IAS-tilinpäätöksen mukaiseen kehityssuuntaan.

Vaikka IAS:n suurin periaatteellinen ero liittyy uudelleenarvostusmahdollisuuteen, ei uudelleenarvostusjärjestelmän merkitys tule olemaan kovin suuri sen raskauden vuoksi. KHT Merja Itäniemi on lehtiartikkelissaan arvioinut, että käyttöomaisuuden arvostaminen uudelleen arvostukseen perustuvaan määrään tulee tulevaisuudessa jäämään käytännössä kuitenkin melko harvinaiseksi.⁹⁶ Tätä näkemystään hän on perustellut sillä, että Suomen markkinoilla ei useille liiketoiminnassa käytettäville hyödykkeille ole saatavissa markkinahintaa. Hyödykkeiden arvo on riippumattomilla markkinoilla vaikea todentaa. Käytännössähän tällainen tilanne koskee erityisesti yrityksen omaan käyttöön tarkoitettuja yksilöllisiä hyödykkeitä, joilla ei ole markkinoita käytettynä. Lähinnä mahdollisuus uudelleenarvostukseen koskisi ilmeisesti rakennuksia, laivoja, lentokoneita ja muita yleisesti käytettynä markkinoitavia koneita. Lisäksi uudelleenarvostus edellyttää sitä, että se on tehtävä säännöllisesti. Tämä taas aiheuttaa usein lisää työtä ja kustannuksia.

⁹⁴ Halen 26.8.2003, 3 – 4, Itäniemi 7/2003, 28

⁹⁵ Halen 26.8.2003, 4, Itäniemi 7/2003, 28

⁹⁶ Itäniemi 7/2003, 29, Halen 26.8.2003, 5

3.7.3 Poistot

IAS 16:n ohjeistus liittyen suunnitelmapoistoihin vastaa lähtökohtaisesti kirjanpidon suomalaista käytäntöä. Verotuksen poistojärjestelmä sallii taloudellisen kulumisen ylittävät ja alittavat poistot ja poikkeaa siten olennaisesti kirjanpidossa sovellettavista suunnitelman mukaisista poistoista. IAS/IFRS-normisto ei tunne lainkaan poistoeroa. IAS/IFRS-standardien laadinnassa ei ole otettu huomioon verotuksellisia näkökohtia, eivätkä standardit siten salli verotuksesta johtuvien ylipoistojen (poistoero) vähentämistä kirjanpidossa.⁹⁷

IAS-sääntelyryhmä on raportissaan käyttöomaisuuden poistojen osalta ehdottanut sisällöllistä muutosta vain suunnitelman mukaisia poistoja koskevaan KPL 5 luvun 12 §:ään. Tämän lainkohdan mukaan kirjanpitovelvollinen saa kirjata suunnitelman ylittäviä poistoja, jos siihen on erityistä syytä. IAS-ympäristössä tilinpäätöksen laatimiseksi kirjanpitovelvollinen joutuu luopumaan kuitenkin suunnitelman mukaiset poistot ylittävistä EVL:n sallimista poistoista.⁹⁸ Tämä tarkoittaa sitä, että EVL 54 §:n edellyttämää verotuksen ja kirjanpidon vahvaa sidonnaisuutta ei todennäköisesti voida IAS-ympäristössä enää säilyttää nykyisenkaltaisena.

Käyttöomaisuushyödykkeiden osalta KPL:n 5 luvun 13 §:n arvonalennusta eli kerta- tai lisäpoistoa koskeva tarkoitus toteutuu tarvittaessa poistosuunnitelmaa muuttamalla. Käytännössä ko. lainkohta koskee pysyviin vastaaviin kuuluvia sijoituksia. Tähän KPL:n säädökseen kauppa- ja teollisuusministeriön IAS-sääntelyryhmä ei ole ehdottanut muutosta. Verotuksen EVL 32 ja 40 §:n säännökset, joissa lisäpoistosta säädetään, eivät ole ristiriidassa KPL:n vastaavien normien kanssa. Tosin asiaa lähestytään tässäkin eri suunnista verotuksessa ja kirjanpidossa: KPL:n mukaan tarkastellaan sitä, miten paljon tulee vähintään poistaa. EVL:n mukaan lähtökohtana on puolestaan se, miten paljon saadaan enintään poistaa.⁹⁹

⁹⁷ Leppiniemi ym. 9/2003, 45 - 46

⁹⁸ Riistama 19.9.2003, 5

⁹⁹ Riistama 19.9.2003, 5

Irtaimen käyttöomaisuuden osalta tulee sovellettavaksi myös arvonalentumisia koskeva IAS 36. Tämän normi koskee kaikkia omaisuuseriä lukuun ottamatta vaihto-omaisuutta, useimpia rahoitusvaroja ja käypään arvoon arvostettavia sijoituskiinteistöjä.¹⁰⁰ Verotuksessa hyödykkeet lähtökohtaisesti arvostetaan hankintamenoa vähennettynä poistoilla ja mahdollisilla arvonalennustappioilla. Arvonalennusten vähentämiseen suhtaudutaan EVL:ssä myös IAS/IFRS-standardeja kriittisemmin. Esimerkkinä tästä ovat arvopaperit ja muu kulumaton käyttöomaisuus, joiden arvonalentumiselta edellytetään verotuksessa olennaisuutta, ennen kuin arvonalennus saadaan tehdä. Tästä poiketen nykyinen KPL edellyttää arvonalennukselta pysyvyyttä. IAS/IFRS- standardit puolestaan edellyttävät arvonalentumisen merkitsemistä tilinpäätökseen, mikäli tästä ilmenee viitteitä.¹⁰¹

IAS 36 velvoittaa lisäpoiston tekemiseen heti, kun siihen on aihetta. Hyödykekohtainen arvonalentumistesti on tehtävä jokaisen tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä, jos arvonalentumista on vähääkään syytä epäillä. IAS 36 sisältää arvon määrittämistä koskien varsin tarkat ohjeet. Tarvittavan informaation lähteet on jaettu ulkoisiin ja sisäisiin. KTT Veijo Riistama on Keskuskauppakamarin suurilla veropäivillä 24.9.2003 katsonut, että tulevaisuudessa arvonalennustestin tulokset saattavat olla hyvää todistusaineistoa arvonalennuksen hyväksymiseksi myös verotuksessa. Arvonmäärittämisestä tehtäessä otetaan IAS 36-standardin mukaan huomioon myös korkotekijä. EVL:ssä tai sen perusteluissa ei koron huomioon ottamisesta kuitenkaan mainita mitään.¹⁰²

IAS/IFRS-standardeissa edellytetään pakollisena, että poistoaika- ja menetelmä tarkistetaan määräajoin uudelleen. IAS/IFRS-standardeissa ei ole kuitenkaan ohjeistettu käytettävästä poistomenetelmästä yksityiskohtaisemmin muuta, kuin että poistomenetelmän tulee olla järjestelmällinen (systematic). EVL:n mukainen irtaimen käyttöomaisuuden 25 %:n jäännösarvopoisto voi kaavamaisuudestaan huolimatta käydä hyvin suunnitelman mukaisista poistoista. Tilannetta selventää esimerkkilaskelma. Tässä tarkoitetun hyödykkeen taloudellinen pitoaika on esimerkiksi 10 vuotta ja hankintameno 100. Hyödykkeen hankintameno tulee 10 %:n tasapoistoilla poistetuksi 10 vuodessa kokonaan. Verotuksen

¹⁰⁰ Halen 26.8.2003, 4

¹⁰¹ Leppiniemi ym. 9/2003, 45 – 46, Itäniemi 7/2003, 28

¹⁰² Riistama 19.9.2003, 5

sallimilla 25 %:n jäännösarvopoistoilla hankintamenojäännös on viimeisen vuoden jälkeen 5,63 %. Hankintameno ei siis tule jäännösarvopoistoilla kokonaan poistetuksi. Poisto-osuus jäännösarvopoistoilla vähennettynä (94,37 %) katsotaan kuitenkin riittäväksi. Täten menojäännöspoistomenetelmä on käyttökelpoinen myös suunnitelmapoistoiksi IAS-ympäristössä. Poistomenetelmän sisältöä havainnollistaa seuraava taulukon mukainen laskentaesimerkki:¹⁰³

Vuosi	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Yht.
Tasapoisto-%	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	100
Verotuspoisto-%	25,00	18,75	14,06	10,55	7,91	5,93	4,45	3,34	2,50	1,88	94,37

Poistomenetelmää arvioitaessa on kuitenkin kiinnitettävä huomiota EVL:n mukaisten poistojen puutteisiin todellisen poistotarpeen näkökulmasta. EVL:n poistosäännökset rakentuvat pitkälti meno tulon kohdalle – periaatteelle. Tästä huolimatta verotuspoistot eivät kovin tarkasti kuvaa taloudellisessa mielessä oikeaa poistotarvetta. Erityisesti käyttöomaisuuden koneiden poistot ovat varsin kaavamaisia. Konepoistot ottavat hyvin rajoitusti huomioon erityyppisten koneiden väliset taloudelliset käyttöiän erot. Todellinen poistotarve on selvitettävä erikseen EVL:n poistosäännöksiä yksityiskohtaisemmalla laskentajärjestelmällä. EVL:n maksimipoistojen kaavamainen määrittäminen aiheuttavat sen, että verotukselliset poistot voivat poiketa huomattavasti todellisesta poistotarpeesta. Verotuksen poistoja tarkemmin poistotarvetta kuvaavat kirjanpidon suunnitelman mukaiset poistot.¹⁰⁴

3.7.4 Säilytetäänkö verotuksen ja kirjanpidon yhteys?

Kirjanpitosidonnaisuuden vuoksi IAS-ympäristössä eräiden verolainsäädännössä säädettyjen erien käsittelyyn liittyy ongelmia. Esimerkkinä tästä ovat irtaimen käyttöomaisuuden poistot. Kirjanpidon suunnitelman mukaisen poiston ylittävä osuus on merkittävä tulolaskelmaan poistoeron lisäyksenä ja taseeseen poistoerona. IAS/IFRS-standardit eivät salli verotuksesta johtuvien ylipoistojen (poistoero) vähentämistä kirjanpidossa.¹⁰⁵ On-

¹⁰³ Riistama 19.9.2003, 5

¹⁰⁴ Tikka - Nykänen (täydennettävä kansio), Yritysverotus I, 4:12

¹⁰⁵ Leppiniemi ym. 9/2003, 46

gelmia aiheutuu siitä, että IAS/IFRS-normiston lähtökohtana on oletus verotuksen laskennan ja kirjanpidon tuloslaskennan erillisyydestä. IAS/IFRS-normisto ei tunne tilinpäätössiirtoja lainkaan.¹⁰⁶

IAS/IFRS-normiston käyttöönotto korostaa aikaisempaa enemmän sitä, että tilinpäätös- ja verosäännöt palvelevat eri tarkoituksia. Toisin sanoen tilinpäätös- ja verosäännöksillä on erilaiset tavoitteet ja ne perustuvat erilaisiin periaatteisiin. Tämän vuoksi tilinpäätöksen tulos poikkeaa käytännöllisesti katsottuna aina verotuksen perustana olevasta tuloksesta. IAS/IFRS-normien soveltaminen tulee yksittäisen kirjanpitovelvollisen tilinpäätöksen näkökulmasta aiheuttamaan olennaisia ristiriitoja verotussäännösten kanssa. Ongelma tosin ei ole ainoastaan kansallinen, vaan todennäköisesti monissa muissa EU-maissa esiintyy myös ristiriitoja IAS/IFRS-normien ja verotuksen välillä.¹⁰⁷

IAS/IFRS-standardien mukaan vain poistolaskennan väliaikaiset erot ovat mahdollisia verotuksen ja kirjanpidon välillä. Väliaikainen ero määritellään IAS:n mukaan kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon erotukseksi.¹⁰⁸ Koska IAS/IFRS:ssa ei tunneta poistoeroa, IAS-tilinpäätöksen laatimiseksi kirjanpitovelvollinen joutuu luopumaan suunnitelman mukaiset poistot ylittävistä EVL:n sallimista poistoista. Tämä menettely merkitsee sitä, että veronmaksu aikaistuu nykyiseen menettelyyn verrattuna. Toisaalta mikäli kirjanpitovelvollisen tekemä suunnitelman mukainen poisto ylittää EVL:ssä sallitun enimmäispoiston, tämä ylitys eli ns. hyllypoisto on vähennettävissä verotuksessa myöhemmin. Hyllypoistoon perustuva laskennallinen verosaaminen sisällytetään IAS/IFRS:n mukaiseen tilinpäätökseen.¹⁰⁹

Kansallisessa verolainsäädännössä joudutaan ratkaisemaan se, miten yksittäisen yhtiön IAS-tilinpäätöksessä käsitellään verotuksen ja kirjanpidon väliaikaisia eroja sekä muita pysyviä eroja. Väliaikaisten erojen näkökulmasta mm. poistolaskentaan liittyen I-

¹⁰⁶ Rätty 13.8.2003, 22

¹⁰⁷ Riistama 19.9.2003, 27; 29

¹⁰⁸ Kirjanpitolautakunta 11.1.1999, 11, Alhola ym. 2001, 195

¹⁰⁹ Riistama 19.9.2003, 5

AS/IFRS-normisto edellyttää tilinpäätössiirtojen sijaan laskennallisten verosaamisten ja –velkojen selvittämistä ja esittämistä tilinpäätöksessä.¹¹⁰

Pääsääntö IAS 12:n mukaan on, että kaikista väliaikaisista eroista aiheutuu laskennallinen verovelka tai –saaminen. Nämä väliaikaiset erot vaikuttavat verotettavaan tuloon tulevaisuudessa, kun taseen vastaaviin merkitty erä realisoidaan tai muutoin hyödynnetään tai kun velka suoritetaan. Eräitä poikkeuksia pääsääntöön muodostaa esimerkiksi tapaukset, joissa kirjanpitoarvo poikkeaa verotuksellisesta arvosta jo tapahtumaa kirjanpitoon rekisteröitäessä. IAS 12:n mukaan väliaikaisista eroista aiheutuvat laskennalliset verovelat ja –saamiset tulee merkitä taseeseen. Esittäminen liitetiedoissa ei riitä.¹¹¹

Voimakkain erillinen säännös verotuksen ja kirjanpidon erillisistä kytkennästä on EVL 54 §. Sen vuoksi verotuksessa vaikuttavat olennaisesti myös kirjanpitolainsäädännön muuttuminen sekä yritysten siirtyminen erillistilinpäätöksissään IAS/IFRS-tilinpäätökseen.¹¹² Poistojen osalta verolainsäädännössä tulisi niiden kirjanpitosidonnaisuus kuitenkin muuttaa tai totaalisesti poistaa, jotta erillistilinpäätös voidaan laatia puhtaasti IAS/IFRS-periaatteiden mukaisesti.¹¹³

IAS/IFRS-tilinpäätökseen siirtymisen myötä kirjanpidon ja verotuksen erot tulevat liisääntymään nykytilanteeseen verrattuna. IAS-sääntelyryhmä on loppuraportissaan katsonut, että verotuksen osalta tulee ratkaista, säilytetäänkö verotuksen ja kirjanpidon kiinteä yhteys vai eriytetäänkö verotus kirjanpidosta ainakin osittain.¹¹⁴ Tämä onkin keskeisin ja merkittävin kysymys verotuksen ja kirjanpidon välillä IAS-ympäristössä. Mikäli verotus erotetaan kirjanpidosta ainakin osittain, erot näkyvät silloin kirjanpidossa laskennallisina verovelkoina ja –saamisina.

KTT Veijo Riistama on katsonut, että kirjanpidon ja verotuksen välinen yhteys voidaan periaatteessa järjestää kahdella tavalla. Ensimmäinen vaihtoehto on, että verotus perustuu

¹¹⁰ Rätty 13.8.2003, 22

¹¹¹ Kirjanpitolautakunta 11.1.1999, 11; 14

¹¹² Leppiniemi ym. 9/2003, 45

¹¹³ Rätty 13.8.2003, 22

¹¹⁴ Leppiniemi ym. 9/2003, 45

kirjanpitoon ja siitä johdettuun tilinpäätökseen. Toinen mahdollisuus on laatia verotettavan tulon laskelma kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä riippumatta. Edellinen ratkaisu on tyypillinen Manner-Euroopassa ja Pohjoismaissa. Jälkimmäinen sen sijaan on käytössä anglosaksisissa maissa, erityisesti Yhdysvalloissa ja Britanniassa. Näiden kahden vaihtoehdon välillä kyse on kuitenkin lähtökohtaisesti vain aste-eroista. Eurooppalaisessa ratkaisussa tilinpäätöksen lukuja joudutaan ainakin joltakin osin oikaisemaan verotettavan tulon määrittämiseksi. Toisaalta myös anglosaksinen menettely ei veroilmoituksen laatimisen näkökulmasta tule toimeen täysin ilman kirjanpidon ja tilinpäätöksen tietoja.¹¹⁵

Näillä kahdella vaihtoehtoisella ratkaisulla on kummallakin omat hyvät ja huonot puolensa. EVL 54 §:n edellyttämä kirjanpitosidonnaisuus on saanut osakseen kritiikkiä. Anglosaksisen mallin kannattajat ovat vaatineet tämän sidonnaisuuden purkamista kokonaan. IAS-tilinpäätöksissä poistoeron sisällyttäminen kirjanpitoon ei ole enää mahdollista, minkä vuoksi on katsottu, ettei EVL 54 §:n säännöstä voida enää säilyttää voimassa nykyisenkaltaisena.

Positiivisena puolena verotuksen ja kirjanpidon tiukalla sidonnaisuudella on ollut se, ettei lykätyn verovelan kirjaamisvelvollisuutta ole syntynyt. Näin ei myöskään tällaiseen verovelkaan liittyviin laskentateknisiin ongelmiin ole jouduttu etsimään ratkaisuja.¹¹⁶ Nyt IAS-ympäristössä verotuksen ja kirjanpidon väliaikaisista eroista johtuen tilanne on ollut toinen, kun tilinpäätökseen on jouduttu merkitsemään väliaikaiset erot laskennallisena verovelkana ja -saamisena.

Suomen nykyisen lainsäädännön mukaan konserni ei ole verosubjekti. Tämän vuoksi IAS/IFRS-normien noudattamisvelvollisuus voisi koskea vain konsernitilinpäätöksiä. Tosin tämä vaihtoehto ei ole täysin ongelmaton. Näin meneteltäessä konserniyritysten KPL:n mukaiset tilinpäätökset jouduttaisiin muuntamaan IAS/IFRS-standardien mukaisiksi ennen niiden yhdistelyä konsernitilinpäätökseen.¹¹⁷ Vaikka ko. menettely poistaa

¹¹⁵ Riistama 19.9.2003, 28

¹¹⁶ Komiteamietintö 1990:45, 78

¹¹⁷ Riistama 19.9.2003, 28

muilta kuin konserniyrityksiltä IAS/IFRS-noudattamisvelvollisuuden, se samalla lisää konserniyhtiöiden työmäärää entisestään.

Kahden tilinpäätöksen laatiminen on myös tavallaan tarpeetonta. Mikäli kahden tilinpäätöksen laatimisesta luovutaan, voidaan verolainsäädäntö muuttaa vähemmän kirjanpitoon sidotuksi. Vaihtoehto edellyttäisi EVL 54 §:n kumoamista, jotta sen edellyttämästä kirjanpitosidonnaisuudesta päästäisiin eroon. Samalla poistoeron tarve tilinpäätöksissä poistuisi.

Niiden verovelvollisten näkökulmasta, joita IAS/IFRS-noudattamisvelvollisuus ei koski, EVL 54 §:n säännöksen soveltamiseen ei ole kuitenkaan suoranaista estettä. Mahdotomalta kuulostaa kuitenkin ajatus, että EVL 54 §:n säännöksen soveltamisesta verovelvollinen voisi vapaasti itse päättää, ja siten säännös koskisi vain osaa verovelvollisia. Sen sijaan vaihtoehtona voisi olla se, että IAS/IFRS-normeja soveltavat rajattaisiin EVL 54 §:n edellyttämän kirjanpitosidonnaisuusvaatimuksen ulkopuolelle. Näin IAS/IFRS-normeja soveltavien yritysten poisto-oikeus ei olisi muita suurempi. EVL 54 §:n säännöksessä ei ole kysymys suoranaisestä oikeudesta poistoon.¹¹⁸

EVL 54 §:n poistaminen ei kuitenkaan suoraan ratkaise esiin tulleita ongelmakohtia. Työmäärä on jo nykyisellään kasvanut kahden rinnakkaisen tilinpäätöksen (Suomen kirjanpitolain ja konsernien ns. kansainvälisen tilinpäätöksen) laatimisen vuoksi. Mikäli tilinpäätöksen verosidonnaisuus puretaan kokonaan, aiheuttaa tämä entisestään työmäärän lisääntymistä. Kun verotus ja kirjanpito eriytetään toisistaan, on veroilmoitus laadittava suurelta osin ilman nykyisten säännösten sallimaa tilinpäätöslukujen tukea.¹¹⁹ Tähän verotuksen ja kirjanpidon eriyttämisen aiheuttamaan työmäärän kasvuun tulee kiinnittää huomiota ratkaisuja tehtäessä.

Toisaalta verotuksen ja kirjanpidon eriyttämisen hyvä puoli olisi, että tilinpäätös voisi vapaasti kehittyä siten, että sen informaatioarvo paranisi entisestään. Silloin ei esimerkik-

¹¹⁸ Halen 26.8.2003, 11

¹¹⁹ Riistama 19.9.2003, 28

si arvostuskysymyksissä tarvitsisi ottaa huomioon tilinpäätöksen mahdollisia verovaikutuksia.¹²⁰

Verotuksen ja kirjanpidon yhteyttä IAS-ympäristössä tarkasteltaessa vaikuttaa siltä, että EVL 54 §:n säännöksen säilyttäminen nykyisenkaltaisena ei ole mahdollista. Säännöksen edellyttämä tiukka kirjanpitosidonnaisuus ei voi toteutua IAS-tilinpäätöksissä, sillä IAS/IFRS-normit eivät tunne suomalaista poistoeroa. Totaalinen verotuksen ja kirjanpidon eriyttäminen edellyttäisi kirjanpitosidonnaisuuden poistamista eli EVL 54 § kumoamista. Siten olisi mahdollista tehdä puhdas IAS/IFRS-periaatteiden mukainen tilinpäätös. Samalla kuitenkin työmäärää lisääntyisi huomattavasti. Tämä johtuisi siitä, että nykyiset tilinpäätösluvut eivät olisi enää verottajalle annettujen tietojen tukena. Toisaalta veroilmoituksen laatimisessa ei verotuksen ja kirjanpidon sidonnaisuuden säilyttämisen, eikä eriyttämisen osalta tulla täysin toimeen ilman kirjanpidon ja tilinpäätöksen tietoja, joten tietty yhteys verotuksella ja kirjanpidolla on joka tapauksessa aina olemassa.

IAS/IFRS-normien näkökulmasta vaikuttaa perustellulta luopua tiukasta kirjanpitosidonnaisuudesta. Samalla kuitenkin tietynasteinen sidonnaisuus verotuksen ja kirjanpidon välillä on tarpeellista säilyttää edellä mainittujen näkökulmien vuoksi. Tämä edellyttäisi siis EVL 54 §:n säilyttämistä nykyisessä lainsäädännössä. Samalla vaikuttaa mielekkäältä, että IAS/IFRS:n noudattamisvelvollisuus koskisi puutteistaan huolimatta vain konserniyrityksiä. EVL 54 §:n säännöksen edellyttämää kirjanpitosidonnaisuutta tulisi kuitenkin silloin muuttaa nykyistä lievemmäksi konserniyritysten kohdalla. Ilman lainsäädännöllisiä muutoksia tällainen vähäinen lievennys verosidonnaisuuteen voitaisiin saavuttaa mm. nykyistä esitystapaa kehittämällä.

3.8 Osakeyhtiölain uudistuksen vaikutukset

Oikeusministeriön asettama osakeyhtiölakityöryhmä on 6.5.2003 julkaissut mietintönsä, jossa se on esittänyt ehdotuksensa kokonaan uudeksi osakeyhtiölaiksi. Osakeyhtiöyhtiölakityöryhmän mietinnön uudistusehdotuksilla on merkittävä vaikutus myös verolainsäädäntöön. Varsinaisten uudistusten yhteydessä työryhmä ei ole kuitenkaan kartoittanut

¹²⁰ Leppiniemi 25.2.2003, 7

mahdollisia veroseuraamuksia. Työryhmä on esityksessään todennut, ettei ehdotuksella ole välitöntä vaikutusta verolainsäädäntöön. Ehdotusta laadittaessaan työryhmä on katsonut, että voimassa olevaa verolainsäädäntö ei ilman painavia fiskaalisia perusteita tarpeettomasti estä yhtiöoikeudellisia toimenpiteitä. Toisaalta työryhmä on pitänyt selvänä, että ehdotettu yhtiöoikeudellinen järjestelmä on verojärjestelmää joustavampi. Kulloinenkin voimassa oleva verojärjestelmä tulee todennäköisesti rajoittamaan joitakin yhtiöoikeudellisten mahdollisuuksien käyttämistä.¹²¹

Osakeyhtiölakityöryhmän mietinnön tilinpäätöstä koskevien ehdotusten johtavana ajatuksena on ollut säännösten toimivuus erilaisissa tilinpäätösympäristöissä. Tärkeimpänä tekijänä osakeyhtiölain muutosehdotuksessa on ollut kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IAS/IFRS-standardit) käyttöönotto.¹²²

Oikeusministeriö on pyytänyt 31.5.2003 lausuntoa osakeyhtiölakityöryhmän mietinnöstä 59 viranomaiselta ja yhteisöltä. Näistä lausunnon ovat antaneet 51 viranomaista ja yhteisöä, minkä lisäksi lausunnon ovat toimittaneet 5 muuta tahoa. Tässä on tarkasteltu tämän tutkielman kannalta keskeisimpiä lausuntoja erityisesti yhtiön varojen jakamisen ja verotuksen näkökulmasta. Lähinnä on arvioitu Verohallituksen, Valtiovarainministeriö (VM), Kirjanpitolautakunnan sekä Teollisuuden ja Työnantajain Keskusliiton (TT) antamia lausuntoja.

Oikeusministeriö on laatinut tiivistelmän osakeyhtiölakityöryhmän mietinnöstä annetuista lausunnoista. Yhteenvedona tiivistelmän lausuntopalautteesta voidaan sanoa, että valtaosa lausunnonantajista on kannattanut OYL:n kokonaisuudistusta työryhmän ehdotuksen mukaisena. Ehdotuksen yksityiskohtien osalta annettuihin lausuntoihin sisältyy kuitenkin suuri määrä huomautuksia ja erisuuntaisia kannanottoja. Verohallitus on kannattanut uudistusta sinänsä, vaikka se on samalla nähnyt ehdotuksen verotuksen näkökulmasta ongelmallisena. VM ja Verohallitus ovat todenneet, että ehdotuksessa on useita kohtia, joihin on verotuksen näkökulmasta suhtauduttava kriittisesti.¹²³ Ehdotetussa uudessa

¹²¹ Airaksinen ym. 4/2003, 78

¹²² Mähönen 5/2003, 25

¹²³ Pulkkinen 2003:39, 9 - 12

osakeyhtiölaissa on sellaisia oikeudellisia ilmiöitä ja menettelytapoja, joita ei tunneta verotuksessa. Sen vuoksi osakeyhtiölakityöryhmän ehdotukset tulevat uudelleenarvioitaviksi verotuksessa.

Verotuksen näkökulmasta tärkeimmät osakeyhtiölakityöryhmän ehdotukset koskevat oman pääoman lajeja ja varojen jakoa. Työryhmän raportissa esitetään laajaa mahdollisuutta oman pääoman jakamiseen. Osakepääoma ei olisi jaettavissa, mutta muut nykyisin sidottuna omana pääomana pidettävät erät olisivat jakokelpoisia. IAS-tilinpäätöksiin liittyvät arvonnousut, käyvän arvon rahasto, olisivat myös vapaata omaa pääomaa ja siten lähtökohtaisesti rajoituksetta jakokelpoista. Arvonalentumiset vähentäisivät vastaavalla tavalla jakokelpoisia varoja. Ehdotus poikkeaa siis olennaisesti voimassa olevasta osakeyhtiölaista.¹²⁴

Kirjanpitolautakunta on lausunnossaan koskien osakeyhtiölakityöryhmän mietintöä kritisoinut käyvän arvon rahaston jakokelpoisuutta.¹²⁵ Osakeyhtiölakityöryhmä on esittänyt, että laissa ei tehdä eroa realisoituneiden ja realisoitumattomien tuottojen välillä. Molemmat olisivat jakokelpoista omaa pääomaa.¹²⁶ Kila on todennut, että ratkaisu on ristiriidassa EU-direktiivien kanssa. Lisäksi ehdotus ei saa suoranaisesti tukea IAS-normistosta, josta ehdotettuihin muutoksiin perusteita on kuitenkin haettu. Näiden syiden vuoksi Kila on esittänyt lausunnossaan harkittavaksi sitä, onko johdonmukaista katsoa käyvän arvon rahastoa jakokelpoiseksi. Laajan oman pääoman jaettavuuden ongelmaksi saattaa muodostua myös verotus.

Maamme hallituksen ohjelmassa ehdotetaan siirtymistä osinkojen osittaiseen kahdenkertaiseen verottamiseen. Voitonjakokelpoisten varojen näkökulmasta tämä on verottajan näkökulmasta ongelmallista. Epäilyttävää on nimittäin se, onko osingonjako mahdollista toteuttaa sillä tavoin aikaan saaduista vapaista varoista, jotka eivät ole olleet veronalaisia lainkaan.¹²⁷ Toisin sanoen yhtiö voisi silloin yhtiöoikeuden säännösten nojalla jakaa sellaisia varoja yhtiöstä, joita ei ole verotettu lainkaan. Näin tapahtuisi esimerkiksi realisoi-

¹²⁴ Airaksinen ym. 4/2003, Leppiniemi 4/2003, 27, Mähönen 5/2003, 27

¹²⁵ Kirjanpitolautakunta 1705/2003, 2

¹²⁶ Mähönen 5/2003, 29

¹²⁷ Kirjanpitotoimistojen liitto 2004, 112 - 113

tumattomia arvonnousuja jaettaessa, jolloin yhtiö ei maksaisi tällaisista eristä lainkaan veroa. Vero menisi vain osingonsaajalta.¹²⁸ Verottajan näkökulmasta ei ole hyväksyttävää, että yhtiö voisi jakaa ulos sellaisia varoja, joita ei ole verotettu lainkaan. Osakeyhtiölakityöryhmän ratkaisu asettaa näin paineita verolainsäädännön kehittämislle.

Voimassa olevassa verolainsäädännössä arvonkorotuksia on voitu tehdä hyvin rajoitetusti. Jatkossa arvonkorotusten käyttöala tulee laajenemaan, mikäli KPL:n uudistamista pohdineen IAS-sääntelyryhmän esitykset toteutuvat sellaisenaan. Verotuksessa arvonkorotus ei ole voinut olla osingonjaon lähteenä. Samoin muuta sidottua omaa pääomaa ei ole voitu jakaa osinkoina osakkeenomistajille. Verotuksen näkökulmasta merkittävä muutos nykyiseen tilanteeseen verrattuna tulisi siten olemaan oman pääoman rahastojen siirtäminen sidotusta omasta pääomasta vapaaseen omaan pääomaan. Arvonkorotusrahaston jakaminen osinkoina osakkeenomistajille tarkoittaa käytännössä realisoitumattoman voiton jakamista osakkeenomistajille. Verolainsäädännössä on perinteisesti ollut lähtökohtana toisenlainen ajatus, sillä ainoastaan realisoituneet tulot ovat verotuksessa veronalaisia. Täten Verohallitus on katsonut, että realisoitumattoman tulon verottaminen tulee edellyttämään erityissäännöksiä verotuksessa osakeyhtiölakimuutoksen voimaantulon yhteydessä.¹²⁹

Verohallitus on todennut myös, että varojen jakaminen yhtiöstä vapautuisi huomattavasti vallitsevaan tilanteeseen verrattuna. Osakeyhtiölakiehdotuksen 13 luvussa on säännökset yhtiön varojen jakamisesta. Tämän luvun 1 §:n mukaan laillisia varojen jakotapoja ovat voiton jakaminen osinkona, vapaan oman pääoman rahaston jakaminen, lahjan antaminen yleishyödylliseen tarkoitukseen, osakepääoman jakaminen sen alentamisen yhteydessä, yhtiön omien osakkeiden hankkiminen ja lunastaminen sekä yhtiön varojen jakaminen yhtiötä purettaessa tai rekisteristä poistettaessa. Ehdotuksen mukaan vapaata omaa pääomaa voitaisiin jakaa kaikkien osakkaiden suostumuksella muullakin tavalla. Laitonta varojen jakamista olisivat kaikki sellaiset liiketapahtumat, jotka vähentävät yhtiön varoja tai lisäävät yhtiön velkoja ilman, että tälle olisi liiketaloudellinen peruste. Osakeyhtiölakiehdotuksen mukaan varojen jakaminen tapahtuisi aina vahvistetun tilinpäätöksen pe-

¹²⁸ Leppiniemi 4/2003, 27, Kirjanpitoimistojen liitto 2004, 112 - 113

¹²⁹ Verohallinto 18.9.2003, 6 - 7

rusteella. Varojen jakaminen olisi mahdollista sekä tilikauden päättymisen jälkeen että myöskin alkavalta tai meneillään olevalta tilikaudelta.¹³⁰

Nykyisen verolainsäädännön mukaan osakeyhtiöstä voidaan jakaa varoja osakkaille palkkana, osinkona ja pääoman palautuksena. Jos varoja on jaettu muulla tavalla, osakasta on verotettu peitelystä osingosta. Osakeyhtiölakiehdotuksen toteutuessa ns. väliosingonjako¹³¹ kasvattaa verovalvonnan näkökulmasta tarkasteltuna valvottavien asioiden määrää. Verohallitus on todennut, että osakeyhtiölakia koskevien ehdotusten toteutuessa varojen jakoon liittyvät veroseuraamukset tulevat pohdittavaksi uudelleen. Varojen jakoa koskevat periaatteet muuttuisivat siinä määrin, että verolainsäädäntöön tarvitaan todennäköisesti tältä osin uudet säännökset.¹³²

VM on katsonut, että ehdotuksen mukainen varojen jakaminen johtaisi nykyisessä verojärjestelmässä kestävämmään tilanteeseen. VM on arvioinut, että arvonkorotustyyppiset erät olisivat luettava veronalaiseksi tuloksi niiden jakokelpoisuuden vuoksi. Mahdollisuus jakaa varoja meneillään olevalta tilikaudelta vahvistetun tilinpäätöksen perusteella saattaa aiheuttaa sen, että voittoa jaetaan tilikaudelta, jolta sittemmin ei välttämättä synny verotettavaa voittoa. Näin voi tapahtua esimerkiksi silloin, kun voitonjaon jälkeen suoritetaan investointeja, joihin liittyy suuria veropoistoja. Näiden syiden vuoksi VM on katsonut, että välitilinpäätös on epämääräinen ja väärinkäytöksille altis voitonjakoperuste, koska osakeyhtiölakiehdotuksessa ei ole tarkemmin kuvattu, mitä välitilinpäätökseltä edellytetään ja millä perusteilla se vahvistetaan. Verotuksen kannalta on merkitystä mm. sillä, miten verolainsäädännön vaatimat poistoerot sisällytetään tilinpäätökseen.¹³³

Verotus tulee todennäköisesti rajoittamaan yhtiöoikeudellisten mahdollisuuksien käyttöä, jotta varojenjaon verovapausongelmasta vapauduttaisiin. Keskeistä myös tässä on EVL 54 §:n merkitys jakokelpoisten varojen näkökulmasta. Kirjanpitosidonnaisuuden poistaminen edellyttäisi veronsaajan näkökulmasta sitä, että samalla säilytetään veronsaajan oikeus tuloksen verottamiseen ennen sen jakamista omistajille. Ratkaisuna voi olla esi-

¹³⁰ Airaksinen ym. 4/2003, 178 - 185

¹³¹ Väliosingonjako on osinkoa, joka jaetaan alkavan tilikauden tai kulumassa olevan tilikauden aikana.

¹³² Verohallinto 18.9.2003, 6 - 7

¹³³ Valtiovarainministeriö 3.10.2003, 6 - 8

merkiksi kaksi seuraavaa vaihtoehtoa. Ensinnäkin työryhmän ehdotus saattaa johtaa arvonnousujen verottamiseen. Toisaalta verotuksessa voidaan säätää yhtiöveron hyvitysjärjestelmän kaltaisesta vähimmäisverosta, kuitenkin ilman yhtiöveron hyvitystä.¹³⁴ Mikäli yhtiöveron hyvitysjärjestelmän kaltaisesta vähimmäisverosta säädetään, veroylijäämien kohtaloa on täten myös arvioitava erikseen. Keskeistä on lähinnä se, luovutaanko myös veroylijäämistä yhtiöveron hyvitysjärjestelmän luopumisen yhteydessä vuonna 2005. Toinen vaihtoehto olisi säilyttää veroylijäämät yhtiöveron hyvitysjärjestelmän kumoamisesta huolimatta.

Veroylijäämien tarkoituksena on toimia ns. tasausjärjestelmänä siten, että sen avulla pyritään estämään täydennysveron maksaminen. Veroylijäämällä tarkoitetaan yrityksen maksamia veroja, joita valtio ei ole yhtiöveron hyvitysjärjestelmän voimassa olon aikana ehtinyt vielä yrityksille hyvittämään. Pääsääntöisesti yhtiövero hyvitetään kymmenen vuoden kuluessa. Kun hyvitysjärjestelmästä luovutaan, verottajan kassaan jää hyvittämättömiä veroja, jotka olisivat järjestelmän pysyessä ennallaan hyvitetty yrityksille tulevana vuosina. Uudistuksen jälkeen yritykset eivät käytännössä joutuisi maksamaan yhtiöveron hyvitysjärjestelmän kaltaista vähimmäisveroa ennen kuin käyttämättömät veroylijäämät olisivat hyvitetty. Näin tapahtuisi silloin, jos veroylijäämät säilytetään. Käyttämättömien veroylijäämien vuoksi vähimmäisveron maksamisvelvollisuus saattaisi siten siirtyä useilla vuosilla. Mikäli veroylijäämiä ei sen sijaan säilytetä, veronmaksuvelvollisuus vähimmäisveron osalta aikaistuisi.

Vastapainona laajalle oman pääoman jakamiselle työryhmä on ehdottanut maksukyvyttömyystestiä, jonka mukaan yhtiön varoja ei saisi jakaa, jos jakamisen seurauksena yhtiötä uhkaisi maksukyvyttömyys.¹³⁵ Kila on lausunnossaan katsonut, että maksukykyisyyskriteerin sisällyttäminen osakeyhtiölakiin on ymmärrettävää, koska ehdotuksessa jakokelpoisten oman pääoman erien määrä kasvaisi nykyisestään. Sääntelytavassa Kila näkee kuitenkin joitakin puutteita, jos maksukyvyttömyyden sisältö ja mittaukset jäävät esitellyllä tavalla avoimiksi.¹³⁶ TT on lausunnossaan ehdottanut varojen jakamista koskevaa

¹³⁴ Leppiniemi 4/2003, 27

¹³⁵ Airaksinen ym. 4/2003, 61 – 62, 180 – 181

¹³⁶ Kirjanpitolautakunta 1705/2003, 3

13 lukua täsmennettäväksi osakeyhtiölakiehdotuksen osalta. Erityisesti varojen jakoa koskevia edellytyksiä tulisi täsmentää siten, että yhtiön varoja ei saa jakaa, jos yhtiötä uhkaisi jakamisen seurauksena maksukyvyttömyys.¹³⁷ Verohallitus on katsonut, että maksukykyisyyskriteeri varojen jaon estävänä tekijänä tulee lisäämään myös tulkintaongelmia käytännön verotustyössä.¹³⁸

TT on kiinnittänyt huomiota siihen, että jatkovalmisteluissa selvitetään tarkoin IAS-säännösten ja suunniteltujen verolakien muutosten vaikutus erityisesti varojen jakoon. Osakeyhtiölain muutokset on otettava huomioon verolain muutosten valmisteluissa. Lisäksi TT on katsonut, että varojen jakamista tilinpäätöksen osalta tulisi sanamuotojen osalta selkeyttää.¹³⁹

Osakeyhtiölakityöryhmä on esityksessään ehdottanut myös osakepääoman korottamisesta. Työryhmä on esittänyt, että osakepääoman korotus olisi mahdollista merkitä jopa kokonaisuudessaan vapaan oman pääoman rahastoon.¹⁴⁰ Tähän ehdotukseen saattaa liittyä myös vero-ongelma. Nyt kun poliittisena tahtona on osinkojen osittainen kahdenkertainen verotus, yhtiön varojenjaon verovapauteen on myös tässä puututtava. Ongelmanratkaisuna voisi olla se, että osakepääomana vapaaseen omaan pääomaan merkitty erä säädetään veronalaiseksi tai siitä jaettuun osinkoon kohdistetaan vähimmäisvero samaan tapaan kuin yhtiöveron hyvitysjärjestelmässä.¹⁴¹ Näiden käytäntöjen tarkoitus olisi toimia ns. verotuksellisinä lukkoina verottamatta jääneiden varojen näkökulmasta. Samalla ne toteuttaisivat verotuksellisesti hyväksyttävää menettelytapaa.

Osakeyhtiölakityöryhmän raporttiin sisältyvässä lakiasianjohtajan Hanskin lausunnossa (aikaisemmalla kielenkäytöllä kyse eriävästä mielipiteestä) on kiinnitetty huomiota verotuksen tärkeyteen. Osakeyhtiölain valmistelussa valittujen ratkaisujen tulee olla verotuksellisesti toimivia. Tärkeitä on sekä yhtiöoikeudellinen että verotuksellinen ennakoitavuus. Verotuksen vaikutus tulisi kyetä ennakoimaan ja ottamaan huomioon mm. oman

¹³⁷ Teollisuuden ja Työnantajain Keskusliitto 19.9.2003, 9 - 11

¹³⁸ Verohallinto 18.9.2003, 6 - 7

¹³⁹ Teollisuuden ja Työnantajain Keskusliitto 19.9.2003, 1 - 14

¹⁴⁰ Airaksinen ym. 4/2003, 172 - 173

¹⁴¹ Leppiniemi 4/2003, 27

pääoman jakamista koskevista säännöksistä. Oleellista on, ettei verotuksellisesti epäselviä tai vaarallisia tilanteita luoda muutosten avulla. Mikäli näin käy, on nykyisen lain heikkoudet ensin osoitettava sekä selvitettävä ne syyt, jotka muutoksia siten edellyttävät.¹⁴²

3.9 Onko nykyinen verotuksen poistojärjestelmä kestävä?

Edellä tässä kappaleessa on käsitelty useasta eri näkökulmasta niitä seikkoja, jotka asettavat paineita nykyiselle verotuksen irtaimen käyttöomaisuuden poistojärjestelmälle. Lähinnä tarkastelu korostaa nykyisen järjestelmän ongelmakohtia. Tämän vuoksi useat eri tekijät samalla puoltavat verotuksen poistojärjestelmän uudistamista. Keskeisenä arvioinnin kohteena muutosta tarkasteltaessa on EVL 54 §:n edellyttämä kirjanpitosidonnaisuus. Yritysverotusympäristössä on poistojen kirjanpitosidonnaisuuden säätämisen jälkeen tapahtunut muutoksia.

VVM:n asettamat verotyöryhmät ovat molemmat katsoneet, että nykyistä verotuksen poistojärjestelmää on uudistettava. Lähivuosien aikana tulee tapahtumaan myös joitakin olennaisia muutoksia, jotka ovat entisestään lisänneet paineita uudistuksen voimaansaatamiselle. Esimerkkeinä näistä on IAS/IFRS-standardien aiheuttamat muutokset sekä yhtiöveron hyvitysjärjestelmän kumoaminen. Nykymuotoinen EVL:n poistojärjestelmä ei toimi IAS-ympäristössä. Yhtiöveron hyvitysjärjestelmän kumoamisen myötä ei yhdenkertaisen verotuksen varmistus enää toteudu jaetun voiton osalta yritysverotusympäristössä. Tämä tarkoittaa sitä, että verottamattomia voittoja voidaan nyt periaatteessa jakaa osakkaalle. Verottajan näkökulmasta tämä ei ole hyväksyttävää. Näiden syiden vuoksi on perusteltua tarkastella verotuksen poistojärjestelmän asemaa uudelleen. Lisäksi kansallisesta näkökulmasta verotuksen ja kirjanpidon jaksotuserot ovat keskeisiä ongelmakohtia nykyisessä järjestelmässä. Ne aiheuttavat ristiriitaa verotuksen ja kirjanpidon välillä.

Muutosta tarkasteltaessa on tärkeä todeta, että pienten kirjanpitovelvollisten osalta EVL:n mukaiset poistot ovat soveltuneet käytännössä hyvin kirjanpidon sumu-poistoiksi. Pienten kirjanpitovelvollisten näkökulmasta nykyinen käytäntö vaikuttaakin toimivalta.

¹⁴² Airaksinen ym. 4/2003, 358, Leppiniemi 4/2003, 27

Tällöin yleisestä KPL:n mukaisista suunnitelmapoistoista on Kilan yleisohjeen mukaan poikettu. Samalla verotuksen ohjaava vaikutus on konkretisoitunut.

4 RATKAISUVAIHTOEHDOT JA VAIKUTUKSET

Nykyisessä verotuksen irtaimen käyttöomaisuuden poistojärjestelmässä on selviä epäkohtia, joita verouudistuksella pyritään korjaamaan. Keskeisenä tekijänä on verotuksen poistojen ja kirjanpidon suunnitelman mukaisten poistojen eriytyminen.

4.1 Minkälainen on hyvä poistojärjestelmä?

Jääskeläisen ja Arvelan työryhmien verotuksen poistojärjestelmän uudistamisen taustalla vaikuttavat kehittämistarpeet vastaavat hyvin pitkälle tässä tutkielmassa esitettyjä muutostarpeeseen vaikuttavia näkökohtia. Täten on perustelua tarkastella uutta kehittämiskelpoista verotuksen poistojärjestelmää näiden työryhmien esittämien ehdotusten pohjalta. Tarkoitus on arvioida siitä, millainen on hyvä verotuksen poistojärjestelmä. Nykyisen verotuksen poistojärjestelmän edellisessä kappaleessa käsiteltyihin ongelmakohtiin ja muutostarpeeseen vaikuttaviin seikkoihin, erityisesti irtaimen käyttöomaisuuden osalta, on siten kiinnitetty erityistä huomiota.

Arvelan työryhmän ehdotus uudeksi verotuksen poistojärjestelmäksi on seuraavanlainen¹⁴³:

Verotuksessa luovuttaisiin irtaimen käyttöomaisuuden menojäännöspoistojärjestelmästä. Käyttöomaisuus jaettaisiin hyödykkeiden taloudellisen käyttöiän mukaan ryhmiin, joihin sovellettaisiin erikseen säädettäviä enimmäispoistoprosentteja siten, että kirjanpidossa käytettävät suunnitelman mukaiset poistot olisivat vähennettävissä irtaimen käyttöomaisuuden poistoina myös verotuksessa.

¹⁴³ Arvela ym. 12/2002, 143

Irtaimen käyttöomaisuuden poistojärjestelmää olisi muutettava siten, että verotuksessa hyväksyttävät poistot vastaavat mahdollisimman pitkälle kirjanpidon poistoja.¹⁴⁴ Tosin sanoen verotuksessa hyväksyttäisiin poistoina vähennettäväksi KPL:ssa tarkoitetut suunnitelman mukaiset poistot.¹⁴⁵ Muutos poistaisi samalla jaksotuseroista johtuvat ongelmat verotuksen ja kirjanpidon välillä. Tämä tarkoittaa sitä, että poistoerojen ja hyllypoistojen aiheuttamista seuraamisvaikeuksista päästäisiin samalla eroon.

Toisaalta poistojärjestelmien lähentämiseen liittyy kysymys, onko sumu-poistot vähennettävä verotuksessa, vaikka yrityksen tuloksen vuoksi poistojen lykkääminen olisi edullisempaa. Vastaus tähän on, että sumu-poistot olisi pakollista vähentää myös verotuksessa. Poistojärjestelmän uudistamisen tarkoituksena on, että poistoihin suhtaudutaan jaksotuksessa muiden menojen tavoin. Silloin kirjanpitoperiaatteiden mukaisen menon vähentämistä ei ole perusteltua lykätä vain verotuksen lopputuloksen vuoksi. Verotuksen poistojärjestelmän uudistuksen lähtökohtana on se, ettei verovelvollisella olisi poiston vähentämisen suhteen valintamahdollisuutta, vaan poistojen tekeminen olisi pakollista myös verotuksessa. Verotuksessa ei muutenkaan ole hyväksyttävää menojen vähentämisen lykkääminen tappiontasauskeinona. Mikäli poistot jätetään tekemättä verotuksessa, johtaisi tämä nykyisen hyllypoistokäytännön jatkumiseen. Samalla jatkuisi poistoeron seuraamisvaikeudet, joista uudistuksella pyritään eroon. Tappiot voidaan vähentää kymmenenä seuraavana vuotena. Sen vuoksi on todennäköistä, ettei yrityksillä olisi todellista tarvetta käyttää poistojen lykkäämistä ylimääräisenä tappiontasauskeinona.¹⁴⁶

Käyttöomaisuuden taloudelliseen pitoaikaan perustuva poistojärjestelmä aiheuttaa väistämättä nykyjärjestelmään kohdistuvan muutoksen kahdessa merkittävässä suhteessa. Ensinnäkin muutos poistaisi ylipoistomahdollisuuden ja veropohja määräytyisi aikaisempaa enemmän yrityksen taloudellisen tuloksen perusteella. Toiseksi verotuksen poiston tekemättä jättäminen tai vaihtelu ainoastaan tuloksentasausmielessä ei olisi enää mahdollista toisin kuin nykyisin, kun yritykset voivat vuosittain vaihdella poiston suuruutta EVL:n asettaman enimmäismäärän rajoissa. Lisäksi huonoina vuosina yritykset voivat

¹⁴⁴ Arvela ym. 12/2002, 142

¹⁴⁵ Jääskeläinen ym. 1995:17, 78

¹⁴⁶ Arvela ym. 12/2002, 143 - 144

jättää verotuksen poistot kokonaan tekemättä. Kirjanpidollisessa tuloslaskennassa, jossa sovelletaan suunnitelmaan perustuvia poistoja, poistojen avulla ei tulosta saa tasata. Siten poistot on tehtävä tuloksesta riippumatta ennalta laaditun suunnitelman mukaan.¹⁴⁷

Muutokset irtaimen käyttöomaisuuden poistojärjestelmässä edellyttävät nykyisin käytössä olevasta epäsuorasta menojäännöksestä vähentämällä tapahtuvasta tuloutuksesta luopumista ja siirtymistä suoraan tuloutukseen. VVM:n työryhmät ovat katsoneet, että tämä ei aiheuta yleensä muutoksia käyttöomaisuuden luovutusten kirjanpidolliseen käsittelyyn, koska näin menetellään jo nykyisin KPL:n edellyttämällä tavalla kirjanpidossa. Suoraan tuloutukseen siirtyminen myös verotuksessa koskisi erityisesti niitä verovelvollisia, jotka nykyisin soveltavat pieninä kirjanpitovelvollisina epäsuoraa tuloutusta. Silloin, kun kyseessä on pienhankinta tai hyödyke, jonka todennäköinen käyttöikä on enintään kolme vuotta, nämä voitaisiin jatkossakin poistaa kerralla. Uusi poistokäytäntö ei tämän vuoksi tulisi ulottumaan pienissäkään yrityksissä kuin arvoltaan merkittävämpään omaisuuteen.¹⁴⁸ Muutos ei näin koske EVL 33 §:ää, joka siis säilyisi ennallaan nykyisen kaltaisena. EVL 33 §:n säilyttäminen entisenlaisena on perusteltua, koska tämän lainkohdan mukainen menettelytapa yksinkertaistaa verotusta sekä parantaa verotuksen ja kirjanpidon yhteensopivuutta.

KPL:n mukaan suunnitelman mukaiset poistot lasketaan hyödykekohtaisesti. Uudessa verotuksen poistojärjestelmässä irtaimen käyttöomaisuuden poistot tulisi vähentää saman suuruisina kuin ne on vähennetty kirjanpidossa KPL:n edellyttäminä sumu-poistoina. Poistosuunnitelma vaikuttaisi näin myös verotuksessa hyväksyttävän vähennyksen määrään. Tämä voisi kannustaa veroetua tuottaviin poistosuunnitelmiin, jotka eivät vastaa hyödykkeen taloudellista vaikutusaikaa. Laissa olisi tämän estämiseksi säädettävä poistojen enimmäismääristä. Työryhmät ovat katsoneet, että hyvän kirjanpitotavan mukaisesti toteutettu hyödykeryhmäkohtainen poistolaskenta on riittävä myös verotuksen poistolaskennan perusteeksi. Laissa olisi säädettävä käyttöomaisuusryhmistä siten, että omaisuus jaettaisiin riittävän moneen ryhmään.¹⁴⁹

¹⁴⁷ Jääskeläinen ym. 1995:17, 72

¹⁴⁸ Arvela ym. 12/2002, 142 – 143, Jääskeläinen ym. 1995:17, 80

¹⁴⁹ Jääskeläinen ym. 1995:17, 78, Arvela ym. 12/2002, 143

Arvelan työryhmä on muistiossaan katsonut, että jaon toteuttamisella on useita vaihtoehtoja. Lainsäädännöllisesti helpoimmaksi tavaksi työryhmä on nähnyt jaosta säätämisen taloudellisen pitoajan perusteella. Irtaimen käyttöomaisuuden tasapoistojen enimmäispoistoprosentit voisivat olla työryhmän mukaan esimerkiksi seuraavanlaiset:¹⁵⁰

Käyttöomaisuushyödykkeen taloudellinen pitoaika, vuotta	Tasapoisto, %
yli 40	2,5
yli 20	5
yli 10	10

Käyttöomaisuusryhmiä tulisi olla neljä tai viisi. Säännös jäisi tällaisena kuitenkin hyvin tulkinnanvaraiseksi sen suhteen, mihin ryhmään mikäkin omaisuus kuuluu. Tämän vuoksi laissa tulisi säätää esimerkinomaisesti siitä, minkä tyyppisiä hyödykkeitä mihinkin ryhmään kuuluu. Työryhmä on esittänyt julkaisussaan esimerkkejä tällaisista tyyppiryhmistä (toimistokoneet ja –laitteet, teollisuuden suuret tuotantokoneet ja –laitteet sekä suuret keskiraskaat koneet jne.). Ryhmäjako vaikuttaa kuitenkin varsin kaavamaiselta, koska ryhmiin kuuluvien hyödykkeiden pitoajat voivat vaihdella ryhmien sisällä huomattavasti. Tämä onkin kaavamaisen ryhmittelyn epäkohta. Jääskeläisen työryhmä on irtaimen käyttöomaisuuden osalta esittänyt lähtökohtaisesti samanlaista hyödykeryhmiin perustuvaa poistolaskentaa. Enimmäismäärät on kuitenkin mitoitettu selvästi Arvelan esityksen EVL:n poistosäännöksiä suuremmiksi.¹⁵¹

Kirjanpidossa poistot tehdään yleensä tasapoistoina. VVM:n työryhmät ovat katsoneet, että verotuksessa tasapoisto ja jäännösarvopoistomenetelmä ovat molemmat mahdollisia. Laissa olisi säädettävä erikseen poistorajoista kummankin poistomenetelmän osalta.¹⁵² Kirjanpidossa sumu-poistot tehdään verovuoden pitoaikaa vastaavalta osalta. Näin tulisi tehdä myös verotuksessa, kun suunnitelman mukaisiin poistoihin siirrytään irtaimen käyttöomaisuuden osalta. Silloin veropoistot olisi tehtävä verovuoden lopussa olevasta omaisuudesta suhteellisesti pitoaikaa vastaavalta osalta.¹⁵³

¹⁵⁰ Arvela ym. 12/2002, 143

¹⁵¹ Arvela ym. 12/2002, 143, Jääskeläinen ym. 1995:17, 78 - 81

¹⁵² Arvela ym. 12/2002, 143, Jääskeläinen ym. 1995:17, 78 - 81

Tässä on kuvattu hyvän poistojärjestelmän pääpiirteitä irtaimen käyttöomaisuuden osalta. Laissa olisi säädettävä yksityiskohtaisemmin mm. noudatettavista poistosäännöksistä ja enimmäispoistoprosenteista. Tällaiseen yksityiskohtaiseen sääntelyyn ei tässä ole aiheellista syventyä. Sen sijaan tarkoitus on antaa kokonaiskuva muutostarpeisiin vastaavasta uudesta verotuksen poistojärjestelmästä. Johdonmukaisuuden vuoksi sumu-poistojen käyttö on ulotettava myös muuhun käyttöomaisuuteen. Tosin sanoen muun käyttöomaisuuden osalta poistoja ei voisi jättää tekemättä ja ne olisi tehtävä myös sumu-poistojen suuruisina. Muita merkittäviä poistokohteita ovat rakennukset. EVL 30 §:n tarkoittaman irtaimen käyttöomaisuuden poistojärjestelmän kaltaisia epäkohtia ei kuitenkaan liity rakennusten ja muun EVL 33 – 39 §:ssä mainitun käyttöomaisuuden poistojärjestelmään.¹⁵⁴

Edellä kuvattu uusi poistojärjestelmä ratkaisisi useita nykyiseen verotuksen poistojärjestelmään liittyviä ongelmakohtia. Poistoeroa ei enää syntyisi ja hyllypoistoista sekä niiden aiheuttamista seuraamisvaikeuksista päästäisiin eroon. Suoraan tuloutukseen siirtyminen myös verotuksessa luovutusvoittojen osalta yhtenäistää verotusta ja kirjanpitoa. Kun irtaimen käyttöomaisuuden menojäännöspoistojärjestelmästä luovuttaisiin, eroista johtuvia kirjanpidon ulkopuolisia laskelmia ei tarvitsisi enää seurata tai laatia samaan tapaan kuin nykyisin.

Poistojärjestelmän uudistus edellyttäisi sumu-poistoihin siirtymistä myös niiltä verovelvollisilta, jotka nyt soveltavat pieninä kirjanpitovelvollisina Kilan yleisohjeen mukaista yksinkertaistettua menettelyä poistojen osalta. IAS-tilinpäätöksen näkökulmasta poistojärjestelmänmuutos vaikuttaisi perustellulta. Uusi poistojärjestelmä vastaisi lähtökohtaisesti IAS 16:n ohjeistusta sumu-poistoihin liittyen. Muutos mahdollistaisi puhtaan IAS-tilinpäätöksen, koska verotuksesta johtuvia ylipoistoja ei enää syntyisi.

¹⁵³ Arvela ym. 12/2002, 144

¹⁵⁴ Arvela ym. 12/2002, 144, Jääskeläinen ym. 1995:17, 78 - 81

4.2 Verosidonnaisuuden säilyttäminen?

Irtaimen käyttöomaisuuden kehittämisvaihtoehdot verotuksen poistojärjestelmässä ovat kirjanpitosidonnaisuuden säilyttäminen tai sen lieventäminen nykyiseen verrattuna. Uudenlaisen tilanteen muodostaisi verotuksen ja kirjanpidon totaalinen eriyttäminen toisistaan. Silloin kirjanpitovelvollisen poistoratkaisuihin vaikuttaisivat ainoastaan KPL:n säännökset. Verotuksen kirjanpitosidonnaisuuden haittavaikutukset eivät näin vaikuttaisi tilinpäätösinformaatioon edes välillisesti poistojen osalta. Samalla yritysten työmäärä kasvaisi, kun verottajan tietoihin ei saataisi tilinpäätösinformaatiolta nykyisenkaltaista tukea.

Kansainvälinen käytäntö on osoittanut, että poistolaskenta voidaan eriyttää täysin verotuksesta. Teknisesti tämä olisi yksinkertaisinta toteuttaa siten, että kirjanpidolliset poistot jätettäisiin huomioimatta verotettavan tulon laskelmassa. Erillisen verolain mukaiset poistot tulisivat näin vähennettäviksi verotuksessa. Tätä vaihtoehtoa tarkasteltaessa keskeistä on arvioida sitä, mikä on poistojen kirjanpitosidonnaisuuden perimmäinen tarkoitus.¹⁵⁵ Tällä hetkellä yhtiöveronhyvitysjärjestelmän kumoaminen puoltaa EVL 54 §:n säilyttämistä verolainsäädännössä. OYL:n uudistuksen yhteydessä verosidonnaisuuden arviointi on olennaista verotuksen ja yhtiöoikeudellisten säännösten yhtensovittamiseksi. Koska yhdenkertaisen verotuksen varmistus on poistunut yhtiöveronhyvitysjärjestelmän kumoamisen myötä, vaikuttaa poistojen kirjanpitosidonnaisuuden säilyttäminen Suomen verolainsäädännössä tarpeelliselta.

Verotuksella ja kirjanpidolla on aina olemassa myös tietty yhteys, sillä verottajalle veroilmoituksessa ilmoitettavat tiedot eivät tule täysin toimeen ilman kirjanpidon ja tilinpäätöksen tietoja, kuten anglosaksinen ratkaisu on osoittanut. Edellä käsiteltyjen asioiden pohjalta vaikuttaisi perustellulta säilyttää EVL 54 §:n edellyttämä kirjanpitosidonnaisuus lainsäädännössä. Toisaalta kirjanpidon tuloslaskennan verosidonnaisuus heikentää tuloinformaation laatua, mikä puolestaan puoltaisi verosidonnaisuuden lieventämistä nykyisestä tai jopa verotuksen ja kirjanpidon totaalista eriyttämistä.

¹⁵⁵ Puranen 2000:2, 196 - 197

VVM:n asettamat Jääskeläisen ja Arvelan työryhmä ovat molemmat ehdotuksissaan katsoeet, että irtaimen käyttöomaisuuden poistojärjestelmää olisi muutettava siten, että verotuksessa hyväksyttävät poistot vastaavat mahdollisimman pitkälle kirjanpidon poistoja. Kun verotuksessa siirrytään suunnitelman mukaisiin poistoihin sidottuun poistojärjestelmään, ei poistoja voida verotuksessa yleensä vähentää kirjanpidossa vähennettyä suurempina. Täten EVL 54 §:n säännökselle ei poistojen osalta näyttäisi olevan entisiä perusteita. Toisaalta ehdotetuissa järjestelmissä poistot perustuvat kuitenkin nimenomaan kirjanpidon periaatteisiin. Menettely ei saa synnyttää kirjanpidossa näkymätöntä poistoeroa. Näin voi periaatteessa tapahtua silloin, kun sumu-poistot jostain syystä jätetään tekemättä kirjanpidossa, vaikka tämä olisikin hyvän kirjanpito-tavan vastaista. Myös tästä näkökulmasta katsottuna ei ole perusteltua luopua kokonaan EVL 54 §:ään sisältyvästä periaatteesta.

Edellisen kerran verosidonnaisuutta on arvioinut valtioneuvoston asettama kirjanpitolainsäädännön uudistamiskomitea vuonna 1990 julkaisemassaan kirjanpitolainsäädännön uudistamista koskevassa mietinnössä. Tässä esityksessä työryhmä on tarkastellut verosidonnaisuuden merkitystä ja mietinnössä hahmoteltiin myös erilaisia periaatteellisia vaihtoehtoja tilinpäätöksen verosidonnaisuuden kehittämiseksi tai poistamiseksi. Komitea päätyi ehdottamaan verotuksen kirjanpitosidonnaisuuden säilyttämistä ennallaan yksittäisten yritysten tilinpäätöksissä. Konsernitilinpäätösten informatiivisuuden lisäämiseksi työryhmä katsoi, että poistot saatiin konsernitilinpäätöksessä jakaa toisaalta omaan pääomaan ja toisaalta verovelkaan.¹⁵⁶ Vaikka EVL 54 §:ää pidetään tulosisäilytysperiaatista heikentävänä tekijänä kirjanpidon tuloslaskennan verosidonnaisuuden vuoksi, on sillä ollut myös tärkeä merkitys mm. verottajan näkökulmasta.

Puhtaan IAS-tilinpäätöksen laadinta edellyttää tiukasta kirjanpitosidonnaisuudesta luopumista. Vain konserniyrityksiä koskeva IAS/IFRS-normien noudattamisvelvollisuus edellyttäisi, että konserniyritysten KPL:n mukaiset tilinpäätökset jouduttaisiin muuntaamaan IAS/IFRS-normien mukaisiksi ennen niiden yhdistelyä konsernitilinpäätökseen. Lisätyöstä huolimatta vain konserniyhtiöitä koskeva IAS/IFRS:n noudattamisvelvollisuus vaikuttaisi perustellulta. Näin vain konserniyritysten osalta EVL 54 §:n säännöksen edel-

lyttämää kirjanpitosidonnaisuutta tulisi muuttaa nykyistä lievemmäksi. Ilman lainsäädännöllisiä muutoksia tällainen vähäinen lievennys verosidonnaisuuteen voitaisiin saavuttaa mm. nykyistä esitystapaa kehittämällä. Muiden verovelvollisten osalta EVL 54 § säilytetäisiin nykyisenkaltaisena.

Verouudistusta tarkasteltaessa on tärkeää, että samalla kiinnitetään huomiota IAS/IFRS-säännösten ja verotuksen poistojärjestelmän yhteensovittamiseen. Verotuksen nykyinen poistojärjestelmä eroaa merkittävästi standardeista etenkin irtaimen käyttöomaisuuden osalta. Nyt ehdotuksen mukainen poistojärjestelmä mahdollistaisi nykyistä paremmin IAS-tilinpäätöksen laatimisen. Tämä johtuu siitä, että irtaimen käyttöomaisuuden poistot tehtäisiin silloin verotuksessa taloudelliseen vaikutusaikaan perustuen eikä ylipoistoja enää syntyisi. Näyttää siltä, että ehdotuksen mukainen poistojärjestelmän uudistus ratkaisisi välittömästi ainakin joitakin nykyisen verotuksen poistojärjestelmän ja IAS-säännösten välillä olevia ongelmakohtia.

4.3 Siirtymäsäännökset

Tietty siirtymäaika poistojärjestelmän uudistuksen soveltamisen osalta on tarpeellinen. EVL 30 §:n tarkoittamaa verotuksen poistojärjestelmän muutosta olisi luontevinta soveltaa siihen käyttöomaisuuteen, joka on hankittu lain voimaantultua. Silloin sumupoistoihin siirtyminen tapahtuisi ongelmitta. Kirjanpidon sumupoistot vastaisivat näin lähtökohtaisesti verotuksen säännönmukaisia poistoja eikä poistoeroa enää muodostuisi. Vanhan käyttöomaisuuden kohdalla tilanne ei ole yhtä yksinkertainen. Todellisen poistamattoman hankintamenon selvittäminen ei ole mahdollista eikä suoriin tuloutuksiin voida verotuksessa helposti siirtyä. Näiden syiden vuoksi vaikuttaa perustellulta, että voimaantuloa edeltävältä ajalta periytyvä menojäännös pienenisi ajan myötä. Tietyn siirtymäajan jälkeen menojäännös voitaisiin lopulta poistaa kerralla.

¹⁵⁶ Komiteamietintö 1990:45, 87–90, 94–95

Mikäli verovelvollisella on kuitenkin nopeasti vaihtuvaa vanhaa käyttöomaisuutta, josta on tehty todellista kulumista suurempia poistoja, menojäännös muodostuisi melko nopeasti negatiiviseksi. Näin luovutushinnat tuloutuisivat myös sellaisenaan.¹⁵⁷

Verotuksen ja kirjanpidon poistojärjestelmän rakenteelliset erot aiheuttavat hallinnollisia ongelmia. Siirtymäsäännöksen mukaiset poistot edellyttävät poikkeuksellisia ohjeistuksia erityisesti vanhan käyttöomaisuuden osalta, jotta jäljellä oleva menojäännös voidaan vähentää muutoksen voimaantultua. Silloin kirjanpidon, IAS/IFRS-säännösten ja verotuksen välistä yhteyttä ei ole mahdollista pitää varsinaisesti lähtökohtana eikä se siten toteudu siirtymäsäännösten osalta.

Vaikutukset yritysten käyttäytymiseen riippuvat uudistuksen voimaantulosäännöksestä. Muutosta tarkasteltaessa merkitystä on myös toteutusajankohdalla. Arvelan työryhmä on arvioinut, että käyttöomaisuushankinnat saattavat lisääntyä jonkin verran, mikäli poistot voidaan tehdä vanhan järjestelmän mukaan ennen voimaantuloa hankitusta käyttöomaisuudesta. Toisaalta merkittäviä käyttäytymisvaikutuksia ei kuitenkaan ole odotettavissa. Yleisesti suuntauksena näyttää olevan se, että investointien rakenne tulee muuttumaan verotuksesta riippumattomista syistä raskaista pitkän käyttöiän koneista lyhyemmän käyttöiän hyödykkeisiin. Tämä voi pienentää jonkin verran verovaikutusta.¹⁵⁸

4.4 Toimiiko uusi poistojärjestelmä käytännössä?

Verouudistuksen vaikutuksia on tarkasteltava laajasti. Ehdotetulla poistojärjestelmällä on merkittäviä etuja, mutta myös haittoja suhteessa nykyiseen järjestelmään. Jokaisen tekijän painoarvoa on arvioitava erikseen, jotta kattava kokonaiskuva muutoksesta ja sen vaikutuksesta saadaan muodostettua ennen lopullisia päätöksiä. Muutoksen arviointi edellyttää aina laajaa selvitystyötä uudistuksen vaikutuksesta. Verouudistus koskettaa syvällisesti yrityksen toimintaa ja toimintapolitiikkaa.

¹⁵⁷ Arvela ym. 12/2002, 145

¹⁵⁸ Arvela ym. 12/2002, 181

VVM:n asettaman Arvelan työryhmän mietinnöstä on esityksen julkaisemisen jälkeen useat eri elinkeinoelämän järjestöt ja muut tahot antaneet lausuntoja. Kukin taho on tarkastellut verouudistuksen vaikutuksia kattavasti oman asiantuntemuksensa näkökulmasta. Näkemykset eroavat toisistaan hyvinkin paljon. Yhtenäistä linjaa muutosta vastaan tai sen puolesta ei lausuntojen perusteella ole muodostunut. Verouudistuksella on nähty olevan sekä etuja että haittoja. Koska tässä hyvän verotuksen poistojärjestelmän pohjana on pidetty VVM:n verotyöryhmien, erityisesti Arvelan työryhmän esityksiä, seuraavassa on tarkasteltu näitä näkökulmia tarkemmin annettujen lausuntojen pohjalta.

Arvelan työryhmä on muistiossaan katsonut, että verotuspoistot olisivat nykyisin ylimitettuja ja tarjoaisivat merkittävän veroedun yrityksille. Tämä käsitys vaikuttaa kuitenkin väärältä. Teollisuuden ja työnantajain keskusliiton tekemän selvityksen mukaan teollisuuden pienten, keskisuurten sekä isojen yritysten sumu-poistot olivat vuonna 2002 keskimäärin kokonaispoistoja suuremmat. Kyseisenä vuonna yritysten sumu-poistot olivat keskimäärin 3,6 % liikevaihdosta, kun kokonaispoistot olivat 3,5 % tutkittujen yritysten liikevaihdosta. Kirjanpidossa lopullisesti vähennetyt poistot olivat siis hieman sumu-poistoja pienemmät. Tilikauden alipoistojen osuus oli keskimäärin 0,1 % liikevaihdosta. Suhde sumu-poistojen ja kokonaispoistojen välillä on ollut sama jo joitakin vuosia. Vuodesta 1999 lähtien on teollisuusyrityksissä kirjattu keskimäärin alipoistoja eli sumu-poistot ovat olleet suuremmat kuin kokonaispoistot.¹⁵⁹ Näiden tietojen valossa nykyisen verojärjestelmän tarjoamasta veroluottomahdollisuudesta ei voida puhua.

Päinvastoin vaikuttaa siltä, että nykyisellään EVL:n maksimipoistot ovat liian alhaiset eivätkä vastaa irtaimen käyttöomaisuuden osalta todellisia poistomääriä. Nykyiset kerta-poistojen maksimimäärät eivät ota riittävässä määrin huomioon mm. teknologista kehitystä. Laitteet ja ohjelmat kehittyvät ja samalla entiset vanhenevat hyvin nopeasti. Joillakin tuotteilla ei välttämättä ole kaupallista arvoa enää vuoden kuluttua. Tämä pitäisi ottaa huomioon myös poistoissa. Nykyisellä 25 prosentin poistoilla poistoaika on monen hyödykkeen kohdalla liian pitkä. Kertapoistojen maksimimääriä ja käyttömahdollisuuksia tu-

¹⁵⁹ Teollisuuden ja Työnantajain Keskusliitto 11.6.2003, 15 – 16

lisi näiden syiden vuoksi VVM:n työryhmien ehdotuksista poiketen ennemminkin laajentaa.¹⁶⁰

Arvelan työryhmä on perustellut enimmäispoistojen kirjaamista lakiin sillä, ettei yrityksiä kannustettaisi veroetua tuottaviin, ylisuuriin poistoihin. Kauppa- ja teollisuusministeriö on verotyöryhmän ehdotusta koskevassa lausunnossaan 10.2.2003 pitänyt outona ehdotuksen ajattelutapaa, jossa KPL:n noudattamista ohjataan verolainsäädännöllä. Toisin sanoen verotyöryhmä ei ole antanut yrityksille mahdollisuutta arvioida täysin objektiivisesti käyttöomaisuutensa taloudellista pitoaikaa, vaan verolainsäädännöllä on säädelty poistojen enimmäismääriä.¹⁶¹ VVM:n verotyöryhmien mukaan verotuksessakin halutaan korostaa taloudellista vaikutusaikaa veropoistojen perusteena. Ristiriitaista on se, ettei sille kuitenkaan anneta merkitystä, koska työryhmät ovat esittäneet säädettäväksi erilliset ylärajat.¹⁶²

Poistojen vähennyskelpoisuus on verotuksessakin periaatteessa ainoastaan jaksotuskykyisyys. Nykyisessä alhaisen inflaation ympäristössä tämä ei muodosta erityistä ongelmaa. Hyödykkeen taloudelliseen vaikutusaikaan perustuvien verotuksen poistojen tulisi johdonmukaisesti noudattaa kirjanpidon sumu-poistoja. Tämän vuoksi sumu-poistot tulisi lähtökohtaisesti hyväksyä myös verotuksessa ilman erillisiä enimmäispoistorajoja.¹⁶³

Ehdotuksessa, joka perustuu Arvelan työryhmän esitykseen, on käyttöomaisuusryhmien jaottelu olennaisesti nykyistä yksityiskohtaisempi. Silti jaottelu on kaavamainen. Omaisuususerien tarkempi jaottelu ja tasapoistojärjestelmän lisääminen verolainsäädäntöön ovat parannuksia nykytilanteeseen. Tästä huolimatta ne eivät edelleenkään yhdenmukaista tavoitteeksi asetettua poistojen käsittelyä. Sumupoistot eivät välttämättä ole tasapoistoja, sillä hyödykkeen tulontuottamiskyky ei alene lineaarisesti ajan funktiona.¹⁶⁴

¹⁶⁰ Kaupan keskusliitto 31.1.2003, 4, Keskuskauppakamari 17.1.2003, 3 – 4, Kirjanpitoimistojen liitto 30.1.2003

¹⁶¹ Kauppa- ja teollisuusministeriö 10.2.2003, 6

¹⁶² Keskuskauppakamari 17.1.2003, 4

¹⁶³ Kauppa- ja teollisuusministeriö 10.2.2003, 6, Keskuskauppakamari 17.1.2003, 4

¹⁶⁴ Kauppa- ja teollisuusministeriö 10.2.2003, 6

Ehdotetulta järjestelmältä tavoiteltua tehokkuutta sekä verohallinnon että yritysten näkökulmasta on myös arvioitava. Verotuksen käyttöomaisuusryhmien kaavamaisuus saattaa aiheuttaa sen, että yritykset rajoittuvat vain muutamiin käyttöomaisuusryhmiin, joille määriteltäisiin omat enimmäispoistoaikansa. Käytännössä esimerkiksi eri teollisuuden aloilla saman nimikkeenkin mukaisilla käyttöomaisuushyödykkeillä taloudelliset pitoajat ovat kovin erilaisia. Tämän vuoksi ei vaikuta perustellulta määrittää verotuksessa erikseen eri käyttöomaisuuserille omia taloudellisia pitoaikoja. Toisaalta yritysten poistosuunnitelmat jouduttaisiin useissa tilanteissa mitoittamaan todellisesta taloudellisesta pitoajasta poikkeaviksi samojen poistojen soveltamiseksi verotuksessa ja kirjanpidossa. Verotus saattaisi näin ohjata poistosuunnitelman laadintaa. Samalla tällainen menettely vaarantaisi kirjanpidolle asetetun tavoitteen oikeiden ja riittävien tietojen antamisesta yrityksen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Näiden syiden vuoksi poistojärjestelmältä tavoiteltu tehokkuus jää siten todellisuudessa saavuttamatta.¹⁶⁵

Verotuksen ohjaavalla vaikutuksella olisi merkittävä vaikutus erityisesti pääomavaltaisille yrityksille, jotka tekevät aineellisia investointeja. Esimerkkinä tällaisesta yrityksestä voidaan mainita Stora Enso, joka toimii metsäteollisuuden alalla. Mikäli tilinpäätösratkaisut tehdään tällaisissa yrityksissä puhtaasti veronäkökohtia korostaen, merkitsisi tämä voiton olennaista huonontumista. Pääomaintensiivisten yritysten tilikauden voitot saattaisivat pudota huomattavasti (mahdollisesti jopa 50 %). Tämä olisi erittäin epäedullista ko. yrityksille ja niiden menestymiselle toimialallaan. Voiton olennaisen huonontumisen seurauksena laskisi näiden yritysten osakekurssit ja tätä kautta vaikutus heijastuisi myös yritysten menestymiseen. Verotuksen ohjaavalla vaikutuksella olisi siten merkittävä negatiivinen vaikutus useimpien pääomavaltaiten yritysten menestymisen kannalta. Tällainen kehitys ei ole millään tavoin toivottavaa eikä perusteltua.

VVM:n verotyöryhmät eivät ole esityksissään käsitelleet lainkaan luovutushintojen suoran tuloutuksen vaikutuksia. Menojäännöspoistojen epäsuoran tuloutusmahdollisuuden poistuminen heikentäisi olennaisesti yritysten tuleviin hankintoihin varautumista. Verotus kiristyisi, kun epäsuorasta tuloutuksesta siirryttäisiin suoraan tuloutukseen. Tosin kiristyminen koskisi vain luovutusvoittoa, minkä vuoksi suoran tuloutuksen malliin olisi

¹⁶⁵ Teollisuus ja Työnantajat 16.1.2003, 5 - 6

tärkeää liittää mahdollisuus jälleenhankintavaraukseen. Tätä mahdollisuutta ei ole vuoden 1993 uudistuksen jälkeen enää ollut.¹⁶⁶ Suoraan tuloutukseen liittyviä tekijöitä tulee arvioida ennen kuin lopullisia päätöksiä tehdään.

Huomiota on kiinnitettävä myös siihen, että verotuksella ja kirjanpidolla on erilaiset tavoitteet. Kirjanpidon sumu-poistot pohjautuvat yrityksen omaan käsitykseen hyödykkeen taloudellisesta käyttöajasta. Veropoistot puolestaan ovat yksi tekijä verotettavan tulon laskennassa. Veropoistojen tarkoitus ei ole kuvata tarkasti ns. oikeaa poistotasoa, vaan ne ovat poliittisen päätöksen tulos samalla tavalla kuin esimerkiksi verokanta.¹⁶⁷ Näiden syiden vuoksi kirjanpidon ja verotuspoistojen tiiviimpi kytkentä ei vaikuttaisi tarpeelliselta.

Ehdotuksen mukainen poistopakko vähentää verovelvollisen valinnan mahdollisuuksia. On oletettavaa, että yritykset tällaisessa tilanteessa tarkistavat poistosuunnitelmiaan, kun kirjanpidon sumu-poistot ehdotuksen mukaan perustuisivat verotuksen poistoihin. Tämä tarkoittaisi sitä, että verotukselliset tekijät vaikuttaisivat edelleen poistojen suuruuteen tulolaskelmassa. Tilinpäätösinformaatio poistojen osalta saattaisi siten heikentyä. Toisin sanoen sumu-poistot eivät olisi enää ensi sijassa kirjanpidollisia poistoja, vaan verotuksellisesta näkökulmasta määriteltyjä sumu-poistoja. Tällaisessa tilanteessa kyse on siitä, kuinka vääristävää on näiden poistojen tilinpäätösinformaatio ja miten sen haittavaikutuksilta voitaisiin välttyä. Toisaalta on arvioitava myös sitä, kuinka velvoittavana hyvää kirjanpitoa tällaisessa tilanteessa pidettäisiin ja kuka tai mikä taho sen toteutumista valvoisi.¹⁶⁸

Rakennusten osalta sumu-poistoihin siirtyminen aiheuttaisi sen, että poistoeroa syntyisi jatkossakin. Arvelan työryhmän ehdotus rakennuksista tehtävien poistojen osalta on jossain määrin epäselvä. Työryhmä on katsonut, että EVL:n 34 §:n mukaiset rajat voisivat olla sumu-poistojen ja sitä kautta myös verotuksessa käytettävien poistojen enimmäismäärät. Lisäksi työryhmä on todennut, että poistot rakennuksista tehdään yleensä tasa-

¹⁶⁶ Suomen Yrittäjät 15.1.2003, 7 – 8, Keskuskauppakamari 17.1.2003, 5 – 6, Stenman 1995:5, 487 - 488

¹⁶⁷ Keskuskauppakamari 17.1.2003, 4

¹⁶⁸ Puranen 2000:2, 196

poistoina. EVL 34 §:n mukaiset rakennusten kulukirjaukset kuitenkin tehdään, 3 – 5 koh-
tien sisältämiä poikkeuksia lukuun ottamatta, menojäännöspoistoina. Menojäännöspoistot
eivät näin ollen voi olla sopusoinnussa tasapoistojen kanssa. Tämä tarkoittaa sitä, että
poistoeroa jouduttaisiin seuraamaan hyödykekohtaisesti joko kirjanpidossa tai sen ulko-
puolella. Toisaalta rakennuksen havaittu korjaustarve voi antaa aiheen muuttaa alkupe-
räistä poistosuunnitelmaa huomattavastikin. Tämä aiheuttaa myös poistoeron syntymisen
jatkossakin. Liian suuren hallinnollisen rasituksen välttämiseksi yritykset voisivat siirtyä
käyttämään kirjanpidossaan yksinkertaisempia verotuspoistoja. Tällainen menettely ei
kuitenkaan olisi tilinpäätöksen oikean kuvan antamisen kannalta tarkoituksenmukaista.¹⁶⁹

Kertyneiden poistoerojen käsittely vaatii vielä lisäselvitystyötä. VVM:n verotyöryhmät
eivät ole ottaneet lainkaan kantaa kertyneiden poistoerojen käsittelyyn. Lisäksi poistojär-
jestelmän muutos herättää kysymyksiä hyllypoistojen purkamisen osalta. Toisin sanoen
miten ja milloin hyllypoistot tulee verouudistuksen toteuduttua käyttää. Näitä seikkoja on
vielä arvioitava erikseen verotuksen poistouudistusta suunniteltaessa.

Poistojärjestelmän uudistamista kokonaisuutena arvioitaessa on verotuksessa hyväksyttä-
vien poistojen kirjanpitosidonnaisuus ja pakollisuus verotuksessa järjestelmiä aidosti yh-
denmukaistavia. Muutoksen vaikutuksia yrityksiin on kuitenkin tutkittava ja arvioitava
laajasti, jotta kaikki päätösten seurausvaikutukset olisivat päätöksentekijöiden tiedossa
ennen uudistuksen toteuttamista.¹⁷⁰ Lopullisten kannanottojen selvittäminen uudistuksen
vaikutuksista ei ole kuitenkaan mahdollista ennen kuin sitä koskevat lakitekstit ovat tie-
dossa.

4.4.1 Pienet kirjanpitovelvolliset

Poistojärjestelmän muutosta koskeva ehdotus parantaisi pienten kirjanpitovelvollisten
tilinpäätösinformaatiota nykyiseen verrattuna. Toisaalta pk-yrityksillä ei ole käytettäväs-
sään järjestelmiä, joilla irtaimen käyttöomaisuuden sumu-poistoja voitaisiin seurata. Tä-
män vuoksi muutos on saanut paljon kritiikkiä osakseen pienten kirjanpitovelvollisten

¹⁶⁹ Kauppa ja -teollisuusministeriö 10.2.2003, 6, Suomen Vakuutusyhtiöiden Keskusliitto 10.1.2003, 6

¹⁷⁰ Kauppa ja -teollisuusministeriö 10.2.2003, 6 - 7

suunnalta. Tällaisten järjestelmien olemassaolo ei saisi olla muutoksen lähtökohtana. Uudistus kiristäisi selvästi verotusta ja vähentäisi investointeja pk-yrityksissä. On katsottu, että luovutusvoittojen epäsuoran tuloutusmahdollisuuden poistuminen heikentäisi myös tuleviin hankintoihin varautumista.¹⁷¹

Vaikka sumu-poistojärjestelmä on suurten yritysten kannalta teknisesti hyvä järjestelmä, on se erittäin työläs pienyrityksille, jotka eivät sovelle sumu-poistolaskentaa. Poistouudistusta on perusteltu sillä, että nykyjärjestelmä on monimutkainen, koska verotuksessa ja kirjanpidossa ei seurannan yksityiskohtaisuuden kannalta sovelleta samoja periaatteita. Yritysr ryhmänä pienten kirjanpitovelvollisten osuus on kuitenkin suurin ja käytännössä useimmat pk-yritykset soveltavat Kila:n yleisohjetta pieninä kirjanpitovelvollisina. Silloin irtainta käyttöomaisuutta seurataan yhtenä kokonaisuutena.¹⁷² Täten nykyinen poistojärjestelmä on väitteestä poiketen varsin toimiva Kila:n yksinkertaistetun poisto-ohjeistuksen ansiosta suurimmalla osalla yrityksistä.

Hyödykekohtaisiin poistoihin perustuva poistojärjestelmä lisäisi huomattavasti hallinnollista työtä näissä yrityksissä. Nykyisin hyödykekohtaisen seuranta ei ole Kila:n pienyrityksille antaman kirjanpito-ohjeen mukaan pakollista. Verotyöryhmät ovat todenneet yrityksissään, että kirjanpidossa jo nykyisin kunkin käyttöomaisuushyödykkeen hankintamenoa käsitellään erikseen. Tämä ei täysin pidä paikkaansa, koska Kila:n poisto-ohjetta pieninä kirjanpitovelvollisina soveltavat voivat määrittää irtaimelle käyttöomaisuudelle yhteisen poistosuunnitelman. Käytännössä hyödykeryhmäkohtaista käyttöomaisuuskirjanpitoa käytetään yleisesti. Pienille kirjanpitovelvollisille EVL:n poistojen soveltaminen on yksinkertaisempaa kuin hyödykekohtainen seuranta. Hyödykekohtaista seurantaa käytetään vain kaikkein suurimpien hyödykkeiden osalta. Pienempien hyödykkeiden kohdalla hyödykekohtainen seuranta ei ole taloudellisesti järkevää pienissä eikä suurissa yrityksissä.¹⁷³

¹⁷¹ Suomen Veroasiantuntijat 15.1.2003, 4, Keskuskauppakamari 17.1.2003, 5 - 6

¹⁷² Teollisuus ja Työnantajat 16.1.2003, 5

¹⁷³ Keskuskauppakamari 17.1.2003, 5 -6, Veronmaksajain Keskusliitto 14.1.2003, 8

Erityisesti pienissä ja keskisuurissa yrityksissä poistouudistus toisi mukanaan tarpeen nykyistä selvästi yksityiskohtaisemman seurantajärjestelmän luomiseen. Samalla tämä merkitsisi pienille yrityksille ennen kaikkea poistoseurannan teknistä monimutkaistumista ja sen mukana raportointikustannusten tuntuvaa kasvamista.¹⁷⁴ Saavutettuihin etuihin nähden poistojärjestelmän uudistus vaikuttaa työläältä ja kohtuuttoman kalliilta.

Järjestelmä ei myöskään tukisi pienyritysten kasvua. Uudistuksen myötä pienyritykset saattavat siirtyä laajamittaisesti käyttämään leasingsopimuksia. Arvelan työryhmä on katsonut, että alennettaessa yhteisöverokantaa nykyisiä verotukia on samalla vastaavasti supistettava uudistusten taloudellisen vaikutuksen tasapainottamiseksi.¹⁷⁵ Ehdotus kuitenkin kiristäisi verotusta, koska poistojen etupainotteisuus poistuisi. Tämä johtuu siitä, että etupainoisten poistojen seurauksena veroluoton muodossa annettavien ”verotukien” painoarvo pienenee verokannan alentumisen myötä. Poistojen kiristäminen veisi monilta pk-yrityksiltä sen veroedun, joka tulee yhteisöverokannan laskusta.¹⁷⁶

Arvelan työryhmän muistiossa on todettu, että käytäntöjen muutos koskisi erityisesti niitä verovelvollisia, jotka nykyisin soveltavat pieninä kirjanpitovelvollisina epäsuoraa tuloutusta. Esityksessä on viitattu siihen, että uusi poistokäytäntö tulisi pienissäkin yrityksissä koskemaan vain arvoltaan merkittävämpään omaisuuteen. Muutoksen merkitystä pienille kirjanpitovelvollisille ei tule kuitenkaan vähätellä.¹⁷⁷ Suurten yritysten näkökulmasta sumu-poistoihin siirtyminen verotuksessa on usein pieniä yksinkertaisempaa. Tämä johtuu siitä, että suuryrityksillä on jo käytössään hyödykekohtainen käyttöomaisuuskirjanpito ja sen seuranta. On kuitenkin muistettava, että suuryritysten osuus on kuitenkin huomattavan pieni pienyrityksiin verrattuna. Pienten kirjanpitovelvollisten osuus yritysryhmänä on selvästi suurin. Tämän vuoksi poistouudistuksen merkitys ei ole kokonaisuudessaan vähäinen.

Muutos tulisi koskemaan valtaosaa suomalaisista yrityksistä. Sen vuoksi ei ole järkevää luoda sellaista hyödykekohtaista poistoseurantaa, joka lisäisi työtä suurimmassa osassa

¹⁷⁴ Teollisuus ja Työnantajat 16.1.2003, 5 - 6

¹⁷⁵ Arvela ym. 12/2002, 141 - 142

¹⁷⁶ Kaupan keskusliitto 31.1.2003, 4, Kirjanpitotoimistojen liitto 30.1.2003. , Teollisuus ja Työnantajat 16.1.2003, 5

¹⁷⁷ Keskuskauppakamari 17.1.2003, 5 - 6

yrityksiä. Arvelan työryhmä on perustellut muutoksen tarpeellisuutta muistiossaan yritysjärjestelyillä, joissa omaisuuden poistamaton hankintameno on selvitettävä.¹⁷⁸ Tämä perustelu on kuitenkin jokseenkin keinotekoinen, koska yritysjärjestelyt ovat ajankohtaisia vain harvoissa yrityksissä ja niissäkin ne ovat kertatapahtumia. Poistot sitä vastoin kuuluvat vuosittaiseen verotukseen.¹⁷⁹

4.4.2 Tuloksentasausmahdollisuus ja investoinnit

Poistojärjestelmän uudistus poistaisi verotuksessa tuloksentasausmahdollisuuden. Samalla yritysverotus kiristyisi. Tämä heikentäisi investointihalukkuutta ja työllistämisen kannustimia. Näin myös yritysten suhdanneherkkyys saattaisi kasvaa. Käytännössä poistojärjestelmä on verojärjestelmän ainoa kohta, joka suojaa yrityksiä suhdannevaihteluilta. Kansainvälisesti verrattuna Suomen nykyinen veropohja on kattava ja sen laajentaminen ehdotetulla poistouudistuksella toimisi vastoin kilpailukykytavoitetta. Samalla muutos heikentäisi yritysten mahdollisuuksia sopeutua suhdannevaihteluihin. Uudistusta arvioitaessa huomiota olisi kiinnitettävä siihen, onko tarpeellista, että yritys huononakin vuonna tekee poistot ja siten vahvistuttaa verotuksessa tappion. Keskuskauppakamari on lausunnossaan 17.1.2003 katsonut, ettei poistopakko ole verovelvollisten eikä veronsaajien etu. Tasainen verokertymä on suuria vaihteluita parempi veronsaajienkin näkökulmasta. Nämä näkökohdat huomioonottaen veropoistojen tekemättä jättäminen olisi perusteltua myös tulevaisuudessa.¹⁸⁰

Investointien näkökulmasta poistotason alentaminen vähentäisi yritysten investointihalukkuutta. Poistotasolla on keskeinen merkitys yritysten investointien määrään. Poistotasoa vaikuttaa olennaisesti siihen, investoivatko yritykset lainkaan. Toisaalta poistotaso vaikuttaa siihen, investoivatko yritykset Suomeen. Yritysten päätöksenteossa poistojen taso ei ole jaksotuskysymys, vaan veropohja- ja investoinnin rahoituskysymys. Näihin seikkoihin VVM:n verotyöryhmät eivät ole esityksissään ottaneet kantaa. Investointien tuottovaatimus kasvaa, kun poistoja pienennetään. Poistojärjestelmä uudistus tulisi toden-

¹⁷⁸ Esimerkkinä näistä on mainittu Arvelan työryhmän muistiossa jakautuminen ja liiketoimintasiirto (s. 142)

¹⁷⁹ Keskuskauppakamari 17.1.2003, 6

¹⁸⁰ Keskuskauppakamari 17.1.2003, 5, Suomen Pankki 17.1.2003, 2 – 3, Elinkeinoelämän Tutkimuslaitos 2003

näköisesti vähentämään yritysten investointihalukkuutta, mikä ei ole millään tavoin tavoiteltavaa. Sen sijaan investointeja tulisi pyrkiä lisäämään.¹⁸¹

Suomalaisten poistosäännösten mitoittamisella on myös kansainvälisesti toimivien yritysten investointipäätöksiin merkittävä vaikutus. Yritystoiminnan kansainvälistymisen myötä investointiratkaisuja tehdessään yritykset ottavat huomioon myös eri maissa sovellettavat verosäännökset. Mikäli Suomen poistosäännökset säädetään selvästi kilpailijamaita tiukemmiksi, saattavat investoinnit siirtyä entistä laajemmin ulkomaille. Tällainen kehitys ei olisi toivottavaa Suomen työllisyyden kannalta. Kotimaisia investointeja tarvitaan, jotta vientikapasiteettia ulkomaille voidaan lisätä. Tämä edellyttäisi verotuksen poistosäännösten säilyttämistä ennallaan tai ei ainakaan niiden kiristäistä. Lisäksi kotimaisilla investoinneilla on positiivisia vaikutuksia työllisyyteen.¹⁸²

Alkuperäinen hankintameno tulee vähennetyksi vasta vuosien kuluttua investoinnista. Tämän vuoksi yritystä verotetaan paitsi todellisesta voitosta myös ajan kulumisesta johtuvasta näennäisvoitosta. Tekemällä poistot etupainotteisesti voidaan lieventää tätä ”investointiverotusta”. Nykyisin etupainotteiset poistot verotuksessa ottavat osaltaan huomioon raskaan investoinnin jälkeisen alentuneen veronmaksukyvyn. Siten nykyinen verotuksen poistojärjestelmä huomioi verotyöryhmien ehdotusta paremmin myös verotuksen tasapuolisuuden. Degressiivinen poistomenetelmä on myös tästä syystä pidetty verotuksessa perusteltuna.¹⁸³

Tällä hetkellä Suomen poistotasot ovat varsin hyvin linjassa kansainvälisen tilanteen kanssa. Teollisuuden ja Työnantajain keskusliitto on arvioinut, että Arvelan työryhmän esityksen mukainen veropoistojen leikkaus kiristäisi teollisuusyritysten verotusta usealla sadalla miljoonalla eurolla. Muutoksella on näin ollen huomattava verotusta kiristävä vaikutus.¹⁸⁴ Tuloksentasausmahdollisuuksien heikentyminen ja sen myötä suhdanne-

¹⁸¹ Keskuskauppakamari 17.1.2003, 3

¹⁸² Teollisuus ja Työnantajat 16.1.2003, 6, Keskuskauppakamari 17.12.2003, 3, Veronmaksajain Keskusliitto 14.1.2003, 8 – 9, Rätty 1995:4, 15 – 16

¹⁸³ Veronmaksajain Keskusliitto 14.1.2003, 8 – 9, Järvinen 1995:24, 60

¹⁸⁴ Teollisuus ja Työnantajat 16.1.2003, 6

herkkyyden lisääntyminen ovat myös ehdotetun verotuksen poistojärjestelmän merkittäviä heikennyksiä nykyiseen verotuksen poistojärjestelmään verrattuna.

4.4.3 Verohallituksen näkökulma

Verohallitus on kannattanut poistouudistusta. Se on katsonut, että verotuksen ja kirjanpidon poistojen yhdenmukaistaminen ja poistojen pakollisuus yksinkertaistaa verotusmenettelyä. Ehdotus käyttöomaisuuden jakamisesta taloudellisen käyttöiän mukaan ryhmiin tulee kuitenkin aiheuttamaan tulkintaongelmia. Käyttöomaisuushyödykkeiden jakaminen poistoluokkiin voi periaatteessa johtaa jopa oikeusriitoihin, koska verohallinnolla ei välttämättä ole riittävää tietoa hyödykkeiden käyttöiästä. Ristiriitatilanteita saattaisi syntyä pitoaikojen määrittelyssä veroviranomaisten ja poistosuunnitelmat laativien yritysten välillä. Tämä ei olisi perusteltua yritysten oikeusturvan eikä verotulojen kertymisen kannalta.¹⁸⁵ Arvelan työryhmä on esittänyt, että laissa tulisi säätää esimerkkiluettelo käyttöomaisuusryhmistä. Verohallitus on kuitenkin arvioinut, että riittävän tyhjentävää esimerkkiluetteloa lakiin ei ole mahdollista tehdä. Käyttöiän selvittäminen onkin hankalaa ja käytännössä jaottelu jouduttaisiin hyväksymään verovelvollisen ilmoituksen mukaan. Muutos edellyttää myös, että verovelvollisen on vuosittain annettava luettelo irtaimesta käyttöomaisuudesta ryhmäkohtaisesti. Tämä tarkoittaa, että veroilmoituksen liitteenä olisi annettava poistojen osalta nykyistä enemmän erittelyjä.¹⁸⁶

Verohallitus ei ole ottanut kantaa mm. luovutusvoittojen epäsuoran tuloutuksen poistumisen vaikutuksiin. Verottajan näkökulmasta menojäännöspoistojärjestelmä vaikuttaisi sen kaavamaisuuden vuoksi olevan taloudelliseen pitoaikaan perustuvia sumu-poistoja yksinkertaisempi menetelmä. Sumu-poistomenettely edellyttää aiempaa yksityiskohtaisempaa tietoa yritysten käyttöomaisuudesta. Tämä tarkoittaa sitä, että verohallituksen työmäärä tulee todennäköisesti huomattavasti kasvamaan uudistuksen myötä. Nykyisin verottajan näkökulmasta poistoeron sisällön selvittäminen on erittäin työlästä. Sen vuoksi verotuksen ja kirjanpidon yhdenmukaistaminen saattaisi olla jopa välttämätöntä.

¹⁸⁵ Teollisuus ja Työnantajat 16.1.2003, 6, Suomen Yrittäjät 15.1.2003, 7

¹⁸⁶ Verohallitus 17.1.2003, 15

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tässä tutkielmassa on tutkittu juridisesti nykyisen verotuksen poistojärjestelmän muutostarvetta ja siihen liittyviä ratkaisuvaihtoehtoja sekä niiden vaikutuksia. Tutkielman aihepiiri on kiinteästi liittynyt verotuksen ja kirjanpidon välisen yhteyden analysointiin poistomenetelmien osalta. Tämän lisäksi tarkastelussa on kiinnitetty huomiota erityisesti kirjanpito- ja osakeyhtiösäännösten muutosehdotusten poistojärjestelmää kohtaan luomiin paineisiin. Kyseisten säännösten muutokset heijastuvat myös verotukseen.

Keskeisenä lainkohtana on EVL 54 §, jonka mukaan verovelvollisen verotuksen ja kirjanpidon jaksotusratkaisut toteutuvat käytännössä yleensä samalla tavalla. Ko. lainkohta kuvaa verotuksen ja kirjanpidon vahvaa yhteyttä. Poistoja koskevissa ratkaisuissa olennaista on nyt IAS-ympäristössä harkita niitä vaihtoehtoja, joissa verotuksellisten poistojen yhteys kirjanpitoon joko säilytetään tai ainakin osittain eriytetään kirjanpidosta. On myös hyvin todennäköistä, että verolainsäädännössä reagoidaan osakeyhtiölain muutosehdotuksen varojen jakoa koskeviin säännöksiin, jotta valitut ratkaisut ovat myös verotuksellisesti toimivia.

VVM:n verotyöryhmät ovat antaneet ehdotuksensa verotuksen uudeksi poistojärjestelmäksi. Verotyöryhmien ehdotuksia on kritisoitu usealla eri taholla, sillä uudistuksella olisi merkittäviä taloudellisia vaikutuksia. VVM:n verotyöryhmät eivät ole riittävän kattavasti tarkastelleet sitä, miten erilaisissa yrityksissä sovelletaan nykyistä KPL:n edellyttämää menettelyä. Pienten kirjanpitovelvollisten merkitystä ei tule vähätellä. Näitä pienyrityksiä, jotka soveltavat Kila:n poisto-ohjeen mukaista yksinkertaistettua menettelyä, on valtaosa kaikista Suomen yrityksistä. Tämän vuoksi myös poistojärjestelmän muutos tulisi koskemaan useimpia suomalaisia yrityksiä. Ei ole perusteltua luoda sellaista hyödykekohtaista poistoseurantaa, joka lisäisi huomattavasti työtä suurimmassa osassa yrityksiä. Lisäksi poistojen tekeminen vain käyttöaikaa vastaavalta osalta monimutkaistaisi verotusta nykyiseen käytäntöön verrattuna.

Esitetty uudistus lisäisi yritysten verorasitusta ja samalla katoaisi merkittävä keino pehmentää suhdannevaihteluista aiheutuvia seurauksia. Näillä asioilla olisi merkittävä vaiku-

tus kansantaloudellisesti. Muutos vähentäisi yritysten investointeja, koska investointien tuottovaatimus kasvaisi poistotason alenemisen myötä. Samalla investoinnit voisivat hyvin siirtyä entistä laajemmin ulkomaille, mikäli poistosäännökset mitoitetaan selvästi kilpailijamaita tiukemmiksi. Tällainen kehitys ei olisi toivottavaa Suomen työllisyyden kannalta.

Mielipiteeni on, että verotuksen poistojärjestelmän uudistusta ei tulisi vielä tässä vaiheessa toteuttaa. Uudistuksella olisi merkittäviä heikennyksiä nykyiseen järjestelmään verrattuna, kun otetaan huomioon edellä mainitut näkökohdat. Verotuksen ja kirjanpidon poistojen lähentäminen vähentäisi kirjanpidon ja verotuksen eroja, mutta toisaalta järjestelmän vaikutus taloushallintoon vaatii vielä lisäselvitystyötä. Keskeistä on, että poistojärjestelmän muuttaminen ei saisi milään osin heikentää verotuksen toimivuutta.

EVL 54 § edellyttämä kirjanpitosidonnaisuus tulee mielestäni säilyttää verolainsäädännössä. Tosin sidonnaisuutta tulee lieventää tietyin osin. Perustellulta vaikuttaa, että IAS/IFRS:n noudattamisvelvollisuus koskisi puutteistaan huolimatta vain konserniyrityksiä. Silloin EVL 54 §:n mukaista kirjanpitosidonnaisuutta tulisi muuttaa nykyistä lievemmäksi vain konserniyritysten osalta. Muiden osalta säännös säilytettäisiin nykyisenlaisena. Osakeyhtiölain muutosehdotus puoltaa myös EVL 54 §:n säilyttämistä verolainsäädännössä. Tähän on syynä se, että yhdenkertainen verotus ei toteudu enää yhtiöveron hyvitysjärjestelmän kumoamisen jälkeen. Ilman lainsäädännöllisiä muutoksia tällainen vähäinen lievennys verosidonnaisuuteen voidaan toteuttaa nykyistä esitystapaa kehittämällä.

Mielipiteeni on osakeyhtiölainsäädännön uudistuksen osalta, että verotuksessa säädetään yhtiöveron hyvitysjärjestelmän kaltaisesta vähimmäisverosta, kuitenkin ilman yhtiöveron hyvitystä. Veron tarkoituksena on luoda ns. verotuksellinen lukko sille, ettei osakeyhtiölainsäädännön uudistuksen jälkeen yhtiöstä voida jakaa sellaisia varoja, joita ei ole verotettu. Näin verojärjestelmä rajoittaa yhtiöoikeudellisen järjestelmän mahdollisuuksia, mutta samalla takaa järjestelmän verotuksellisen hyväksyttävyyden ja toimivuuden.

Yhtiöveron hyvitysjärjestelmästä luovutaan vuoden 2005 alusta. Mikäli verotuksessa säädetään yhtiöveron hyvitysjärjestelmän kaltaisesta vähimmäisverosta, keskeistä on arvioida veroylijäämien kohtaloa. Keskeistä veroylijäämien kannalta on lähinnä se, säilytetäänkö veroylijäämät vai luovutaanko niistä vastaavalla tavalla kuten yhtiöveron hyvitysjärjestelmästä. Jos verotuksessa säädetään yhtiöveron hyvitysjärjestelmän kaltaisesta vähimmäisverosta ja samalla veroylijäämät säilytetään tarkoittaisi tämä käytännössä sitä, että käyttämättömät veroylijäämät estäisivät yhtiöveron hyvitysjärjestelmän kaltaisen vähimmäisveron maksamisen varsin pitkään. Veroylijäämähän otetaan huomioon kymmeneltä verovuotta edeltäneeltä verovuodelta. Lisäksi yritysten käyttämättömien veroylijäämien osuus on huomattava. Toisaalta veroylijäämien käyttöiän lyhentäminen esimerkiksi kymmenestä viiteen vuoteen saattaisi muuttaa tilannetta.

Tilanne olisi toisenlainen, mikäli veroylijäämistä luovutaan kokonaan. Silloin yhtiöt joutuisivat usein välittömästi maksamaan yhtiöveron hyvitysjärjestelmän kaltaista vähimmäisveroa, koska mahdollisia veroylijäämiä ei otettaisi enää uudessa järjestelmässä huomioon. Mielestäni veroylijäämiä ei tule säilyttää. Kun veroylijäämiä ei säilytettäisi, yrityksille syntyisi velvollisuus maksaa vähimmäisveroa huomattavasti aikaisemmin. Tämä vaihtoehto ei ole kuitenkaan täysin ongelmaton. Ongelmakohdat vaativat vielä yksityiskohtaista selvitystyötä ennen lopullisia päätöksiä.

Poistojärjestelmän muuttaminen edellyttää vielä laajaa jatkotyötä. Tästä huolimatta poistojärjestelmän uudistamiseen on varauduttava. Nykyisellä verotuksen poistojärjestelmällä on joitakin keskeisiä ongelmakohtia, jotka vaativat nopeita ratkaisuja ennen kuin suunnitella olevat lainmuutokset lähivuosina toteutetaan. Muutoksiin liittyvät ongelmat on karotettava ennen kuin asiaa ryhdytään viemään eteenpäin.

LÄHTEET

Airaksinen, Manne työryhmän puheenjohtajana 2003. Osakeyhtiölakityöryhmän mietintö. Oikeusministeriön työryhmämietintöjä 4/2003. Helsinki: Edita Prima Oy.

Alhola, Kari & Koivikko, Aarne & Rätty, Päivi & Tuominen, Olavi 2001. Tilinpäätös ja yritysverotus. Porvoo: WSOY - Kirjapainoyksikkö.

Andersson, Edward & Ikkala, Jarmo 2000. Elinkeinoverolainsäädännön kommentaari. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus.

Arvela, Lasse työryhmän puheenjohtajana 2002. Kilpailukykyiseen verotukseen, tuloverotuksen kehittämisryhmän muistio. Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 12/2002. Helsinki: Edita Oy.

Bojs, Johan & Rabe, Gunnar 2003. Det svenska skattesystemet. Sextonde upplagan 2003. Norstedts juridik.

Edita Publishing Oy (toim.) 2002 KPMG. Elinkeinoverotus 2002. Helsinki: Edita Prima Oy.

Elinkeinoelämän Tutkimuslaitos 2003. Lausunto VVM:n tuloverotuksen kehittämistyöryhmän ehdotuksista 12/2002.

Haapaniemi, Ossi & Ikkala, Jarmo & Pallonen, Raimo & Raitassuo, Outi 1997. Verosuunnittelun käsikirja. Helsinki: Kauppakaari Oy.

Halen, Matti 2003. Irtaimen käyttöomaisuuden poistojärjestelmän uudistaminen. 26.8.2003.

HE 165/1981 vp. Hallituksen esitys laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja tulo- ja varallisuusverolain 23 ja 59 §:n muuttamisesta.

HE 111/1992 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kirjanpitolain, osakeyhtiölain 11 ja 12 luvun sekä osuuskuntalain muuttamisesta.

HE173/1997 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle kirjanpitolainsäädännön osakeyhtiölain 11 ja 12 luvun ja osuuskuntalain 79 c §:n muuttamisesta.

Itäniemi, Merja 2003. IAS 16: Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet. Tilintarkastus 7/2003.

Järvinen, Sami 1995. Poistouudistus sisältää suuria riskejä. Talouselämä 1995:24.

Jääskeläinen, Tarja työryhmän puheenjohtajana 1995. Varaus- ja poistojärjestelmän uudistamistyöryhmän muistio. Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1995:17. Valtiovarainministeriö.

Kaupan Keskusliitto 31.1.2003. Lausunto VVM:n tuloverotuksen kehittämistyöryhmän ehdotuksista 12/2002.

Kauppa- ja teollisuusministeriö 10.2.2003. Lausunto VVM:n tuloverotuksen kehittämistyöryhmän ehdotuksista 12/2002.

Keskuskauppakamari 17.1.2003. Lausunto VVM:n tuloverotuksen kehittämistyöryhmän ehdotuksista 12/2002.

KHT-yhdistys 2003. Lausunto VVM:n tuloverotuksen kehittämistyöryhmän ehdotuksista 12/2002.

Kirjanpitoimistojen Liitto 30.1.2003. Lausunto VVM:n tuloverotuksen kehittämistyöryhmän ehdotuksista 12/2002.

Kirjanpitolautakunta 27.9.1999. Yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista. Kauppa- ja teollisuusministeriö.

Kirjanpitolautakunta 11.1.1999. Yleisohje laskennallisista verovelvoista ja -saamisista. Kauppa- ja teollisuusministeriö.

Kirjanpitolautakunta 2003. Lausunto osakeyhtiölakityöryhmän mietinnöstä 1705/2003. Kirjanpitolautakunta 17.6.2003.

Kirjanpitotoimistojen liitto 2004. Turvallisesti kohti muutoksia. Tili- ja veropäivät 19. – 20.1.2004 Finlandia-talo. Helsinki: Kirjanpitotoimistojen liitto.

Komiteamietintö 1990. Kirjanpitolainsäädännön uudistamiskomitean mietintö 1990:45. Helsinki: Valtion painatuskeskus.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös 1995. 6.4.1995/1457 KHO:1995-B-504.

KPMG 2003. IAS/IFRS view. KPMG:n IFRS-artikkelikokoelma. Kesäkuu 2003. Helsinki: KPMG Wideri Oy Ab.

Leppiniemi, Jarmo. Liikekirjanpito (täydennettävät kansiot). Porvoo: WSOY.

Leppiniemi, Jarmo 2003. Mitä muuta kuin IAS:ää uusi osakeyhtiölaki olisi? Tilisanomat 4/2003.

Leppiniemi, Jarmo 2000. Poistot. Verotus 2000:1.

Leppiniemi, Jarmo 1999. Tilinpäätös- ja verosuunnittelu. Jyväskylä: WSOY

Leppiniemi, Jarmo työryhmän puheenjohtajana 2003. IAS-sääntelyryhmän loppuraportti. Kauppa- ja teollisuusministeriön työryhmä- ja toimikuntaraportteja 9/2003. Kauppa- ja teollisuusministeriö.

Leppiniemi, Jarmo 25.2.2003. IAS/IFRS lainsäädännön muuttajana. Kauppalehti 25.2.2004 No:38 koulutus uutiset-ilmoitusliite.

Lodin, Sven-Olof & Lindencrona, Gustaf & Melz, Peter & Silfverberg, Christer 2003. Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. Nionde upplagan.

Mähönen, Jukka 2003. IAS-sääntelyryhmän loppuraportti julkaistiin. Tilisanomat 4/2003.

Mähönen, Jukka 2003. Osakeyhtiölakityöryhmän tilinpäätöstä koskevat ehdotukset suhteessa IAS-sääntelyryhmän loppuraporttiin. Tilintarkastus 5/2003.

Penttilä, Seppo 2003. Festskrift tillägnad professor Edward Andersson på hans 70-årsdag sen 31 december 2003. Juridiska Föreningen i Finland kolleger och vänner 2003. Vammalan Kirjanpaino Oy 2003.

Pirhonen, Pertti 1996. Suunnitelman mukaiset poistot, käytännön kokemuksia, ongelmakohtia ja lain soveltamisessa tapahtuneita tarkennuksia sekä tulevaisuuden näkymiä. KPMG-Uutiset 1996: maaliskuu. Helsinki: KPMG Wideri Oy Ab.

Price Waterhouse Coopers 15.7.2003. IAS ja verotus sääntelyryhmän loppuraportissa. www.pwc.fi

Pulkkinen, Pekka 2003. Lausunnot osakeyhtiölakityöryhmän mietinnöstä. Tiivistelmä. Oikeusministeriö 22.12.2003.

Puranen, Pasi 2000. Pois poistojen kirjanpitosidonnaisuudesta? Verotus 2000:2.

Puranen, Pasi 1999. Tuloverotuksen kirjanpitosidonnaisuus. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Julkisoikeuden julkaisusarja A:34. Turku: Unipaps.

Riistama, Veijo 2003. IAS/IFRS-perustaisen kirjanpito- ja tilinpäätösnormiston sekä osakeyhtiölain uudistuksen verovaikutukset Keskuskauppakamarin suuri veropäivä 24.9.2003. 19.9.2003.

Räty, Päivi 2003. IAS haastaa yritysverotuksen muutoksiin. Taloussanomat 13.8.2003.

Räty, Päivi 1995. Suunnitelmapoistot myös verotukseen. Tilisanomat 1995:4.

Sipponen, Tapio 1994. Poistoerojen laskenta –kummajainen, josta on päästävä eroon. Tilisanomat 1/1994.

Stenman, Eero 1995. Varaus- ja poistojärjestelmän uudistamisesta. Verotus 1995:5.

Suomen Pankki 17.1.2003. Lausunto VVM:n tuloverotuksen kehittämistyöryhmän ehdotuksista 12/2002.

Suomen Pankkiyhdistys 17.1.2003. Lausunto VVM:n tuloverotuksen kehittämistyöryhmän ehdotuksista 12/2002.

Suomen Vakuutusyhtiöiden Keskusliitto 10.1.2003. Lausunto VVM:n tuloverotuksen kehittämistyöryhmän ehdotuksista 12/2002.

Suomen Veroasiantuntijat 15.1.2003. Lausunto VVM:n tuloverotuksen kehittämistyöryhmän ehdotuksista 12/2002.

Suomen Yrittäjät 15.1.2003. Lausunto VVM:n tuloverotuksen kehittämistyöryhmän ehdotuksista 12/2002.

Teollisuuden ja Työnantajain Keskusliitto 2003. Teollisuuden kannattavuus ja rahoitusrakenne 2002. 11.6.2003. Helsinki.

Teollisuuden ja Työnantajain Keskusliitto 19.1.2003. Lausunto osakeyhtiölakityöryhmän mietinnöstä 2003:4.

Teollisuuden ja Työnantajain Keskusliitto 16.1.2003. Lausunto VVM:n tuloverotuksen kehittämistyöryhmän ehdotuksista 12/2002.

Tikka, Kari S. 2003. Kilpailukykyiseen yritysverotukseen tuloverotuksen kehittämistyöryhmän viitoittamalla tiellä. Tilintarkastus 2003:1.

Tikka, S Kari & Nykänen, Olli. Yritysverotus I (täydennettävät kansiot). Porvoo: WSOY.

Valtiovarainministeriö 3.10.2003. Lausunto osakeyhtiölakityöryhmän mietinnöstä 2003:4.

Valtiovarainministeriö 13.11.2003. Yritys- ja pääomaverouudistus. Taustamuistio.

Verohallinto 18.9.2003. Lausunto osakeyhtiölakityöryhmän mietinnöstä 2003:4.

Verohallitus 2003. Verotilasto vuodelta 2001. Verohallituksen julkaisu 353.02.

Verohallitus 17.1.2003. Lausunto VVM:n tuloverotuksen kehittämistyöryhmän ehdotuksista 12/2002.

Veronmaksajain Keskusliitto 14.1.2003. Lausunto VVM:n tuloverotuksen kehittämistyöryhmän ehdotuksista 12/2002.

KÄYTETYT LYHENTEET

EVL	Elinkeinoverolaki
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
HE	Hallituksen esitys
Kila	Kirjanpitolautakunta
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KPL	Kirjanpitolaki
VVM	Valtiovarainministeriö